

**MARGINAALIVEROTUSMENETTELY ARVONLISÄVEROTUK-  
SESSA: AUTOVERON JA VIENTIPALAUTUKSEN VAIKUTUS  
VERON PERUSTEESEEN**

Lapin yliopisto  
Oikeustieteiden tiedekunta  
Pro gradu -tutkielma  
Finanssioikeus  
Sofia Kompuinen  
Kevät 2023

# TIIVISTELMÄ

Lapin yliopisto

Oikeustieteiden tiedekunta

KOMPUINEN, SOFIA: Marginaaliverotusmenettely arvonlisäverotuksessa: Autoveron ja vientipalautuksen vaikutus veron perusteeseen.

Pro gradu -tutkielma, XI + 70 s.

Finanssioikeus

Huhtikuu 2023

---

Vientipalautusjärjestelmä otettiin käyttöön Suomessa 1.1.2010. Vientipalautus on autoveron laskennallinen palautus sellaiselle hakijalle, joka on vienyt ajoneuvon sen omistajana pysyvästi pois Suomesta. Järjestelmä otettiin käyttöön muun muassa EU-oikeuden tavaroiden vapaan liikkuvuuden turvaamiseksi. Lainvalmisteluaineistossa ei otettu kantaa siihen, mikä on vientipalautusjärjestelmän suhde arvonlisäverotukseen.

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, miten autoveroa ja vientipalautusta käsitellään arvonlisäveron veron perusteessa marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa. Tutkimusaihe on ajankohdittainen, sillä keskusverolautakunta on antanut ennakkoratkaisun KVL 2022 N 27, jossa se linjaa, että vientipalautus on luettava osaksi veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa. Tämä ratkaisu ei ole lainvoimainen, sillä siitä on valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Tätä tutkimusta kirjoitettaessa korkein hallinto-oikeus ei ole vielä antanut ratkaisuaan asiassa.

Tutkimus on toteutettu perinteisen lainopin keinoin. Tutkimusaineistona on käytetty lakia, lainvalmisteluaineistoa sekä oikeuskäytäntöä ja -kirjallisuutta. Tutkimuksessa tehdään myös oikeusvertailua Tanskaan, jossa vastaavan kaltaista asiaa on käsitelty oikeuskäytännössä. Tutkimuksen havaintojen perusteella esitetään de lege ferenda -suosituksia.

Tutkimuksessa havaittiin, ettei voimassa olevan lain nojalla vientipalautusta voida lukea osaksi veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa. Vientipalautus ei ole tuki tai avustus eikä sillä ole suoraa yhteyttä liiketoimeen siten, että sen voitaisiin katsoa olevan osa ostajan ja myyjän sopimaa vastiketta arvonlisäverolain nojalla. Tämä päätelmä perustuu siihen, että vientipalautus maksetaan ajoneuvon Suomesta viennin ja liikennerekisteristä poistamisen perusteella, eikä sen perusteella, että on tapahtunut luovutus. Tutkimuksessa esitetään kuitenkin de lege ferenda -suositus, jonka mukaan lakiin tulisi ottaa säännös, jonka nojalla vientipalautus luettaisiin osaksi saatua vastiketta autoveron piilevän hintarasisituksen muuttuessa. Tällä hetkellä voimassa olevan lainsäädännön nojalla voitollinen toiminta saadaan näyttämään tappiolliselta tai vähemmän kannattavalta vientipalautuksen ansiosta.

Avainsanat: Arvonlisävero, marginaaliverotusmenettely, veron peruste, vientipalautus, autovero.

# Sisällys

Lähteet .....	V
Lyhenteet .....	XI
1 Johdanto.....	2
1.1 Tutkimuksen kysymyksenasettelu .....	2
1.2 Tutkimusmetodi ja lähteet.....	4
1.3 Neutraliteettiperiaate tutkimuskysymyksen näkökulmasta .....	6
1.4 Tutkimuksen rakenne.....	8
2 Marginaaliverotusmenettely käytetyn auton kaupassa .....	10
2.1 Marginaaliverotusmenettelyn tarkoitus ja soveltamisedellytykset .....	10
2.1.1 Kaupan kohde .....	12
2.1.2 Verovelvollinen jälleenmyyjä.....	13
2.1.3 Veroton ostohinta.....	14
2.1.4 Ostotarkoituksena verollinen edelleenmyynti .....	15
2.2 Laskumerkinnät ja niiden vaikutus marginaaliverotusmenettelyyn .....	16
2.3 Yhteisöhankinta ja marginaaliverotusmenettely .....	18
2.4 Tavarakohtainen menettely .....	19
2.5 Yksinkertaistettu verokausi-kohtainen menettely .....	20
3 Myynnistä suoritettavan veron peruste ja vastikkeen määräytyminen.....	24
3.1 Vastikkeen määritelmä ja sen suhde voittomarginaaliin .....	24
3.2 Suoraan tavarahan hintaan liittyvät tuet ja avustukset arvonlisäveron veron perusteessa .....	30
4 Autovero osana arvonlisäveron veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa .....	34
4.1 Autoverolain mukainen autovero ja rekisteröity autoveroilmoittaja .....	34
4.2 Läpikulkuerä vai osa vastiketta? .....	36
5 Vientipalautus osana arvonlisäveron veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa ..	42
5.1 Vientipalautus ja vientipalautusjärjestelmän tarkoitus .....	42
5.2 Vientipalautus arvonlisäverolain mukaisena tukena tai avustuksena .....	43
5.3 Vientipalautus osana veron perustetta käytetyn auton kaupassa marginaaliverotusjärjestelmää sovellettaessa .....	45
5.4 KVL 2022 N 27 .....	49
5.5 Legaliteettiperiaatteen merkitys.....	58
5.6 Oikeusvertailu Tanskaan .....	59

5.7	Luottamuksensuoja ja mahdolliset jälkiverotustilanteet.....	63
6	Lopuksi .....	66
6.1	Johtopäätökset.....	66
6.2	Valvovan viranomaisen näkökulma .....	68
6.3	De lege ferenda.....	69

# Lähteet

## Kirjalliset lähteet

*Aarnio, Aulis*: Mitä lainoppi on? Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi 1978.

*Aarnio, Aulis*: Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta. Unigrafia Oy Yliopistopaino. Helsinki 2011.

*Aarnio, Aulis*: Laki, teko ja tavoite. Tutkimus tavoitteellisuudesta lain tulkinnassa ja sen soveltamisessa. Forssan kirjapaino Oy. Forssa 1975.

*Auranen, Kirsti*: Arvonlisäverotuksen erityiskysymyksiä. Tampereen yliopisto. Julkisoikeuden laitos 2003.

*Hellsten, Kenneth*: Autoveron ja myynnin arvonlisäveron perustetta koskevien säännösten välinen suhde (referee-artikkeli). Verotus 5/2010.

*Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen, Teuvo*: Kirjoitetaan juridiikkaa : ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille. Talentum 2008 1. uud.p.

*Juanto, Leila – Punavaara, Anu – Saukko, Petri*: Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. AlmaTalent 2018.

*Kallio, Mika – Ojala, Marko – Sääsکیlahti, Juha – Takalo, Tero*: Arvonlisäverotus 2022. Edita Publishing oy Keuruu 2022.

*Kerbs, Teija*: Juoksevasta kirjanpidosta tilinpäätökseen käytännönläheisesti. KauppakamariTieto 2020.

*Kivimies, Pia – Luikku, Ella*: Valmiste- ja autoverotuksen menettelyuudistus. Verotus 2/2022. s. 208–216.

*Knuutinen, Reijo*: Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Lakimies 6/2015. s. 811–833.

*Lasok, K. P. E.*: EU Value added tax law. Edward Elgar Publishing 2020.

*Leppiniemi, Jarmo – Kaisanlahti, Timo*: Kirjanpitolaki : kommentaari. AlmaTalent 2016.

*Linnakangas, Esko:* Auto- ja ajoneuvoverotuksen uudistus ja muita ajankohtaisia kysymyksiä. Verotus 1/2008. s. 4–16.

*Linnakangas, Esko:* Autovero tiensä päässä? Julkaisussa: Tilisanomat: yritystalouden ja laskennan ammattilehti. 2009 : 4, s. 65–67.

*Linnakangas, Esko:* Autoveron saattohoito ja tieliikenneverotuksen kehittäminen. Grano Oy Helsinki 2018.

*Myrsky, Matti:* Vero-oikeudellisen tutkimuksemme tilannekuva. Lakimies 7–8/2015. s. 1091–1101.

*Määttä, Kalle:* Liittymisperiaate arvonlisäverotuksessa. Verotus : Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu 2013.

*Määttä, Kalle:* Verolakien tulkinta. Edita Publishing Oy 2014.

*Määttä, Kalle:* Lyhytaikaiset veronalennukset lain tulkinnan ja veropolitiikan haasteena. Verotus 1/2023. s. 43-50.

*Saari, Atte:* Sopimus arvonlisäveron soveltamisalan keskiössä. Liikejuridiikka 1/2017. s. 170–180.

*Salo-Lahti, Marika:* Vastuullisuus robosijoitusneuvonnassa. Defensor Legis 4/2019 s. 478–493.

*Salo, Mirja:* The concept of “for consideration” in article 2 of the VAT directive. PunaMusta Oy, Joensuu 2021.

*Salomaa, Petri – Silviu, Tuomas:* Käytetyn tavaran kauppa arvonlisäverotuksessa. Tilisanomat 2006:2. s. 45–49.

*Similä, Jukka:* Oikeustieteellinen ympäristötutkimus ja oikeuspolitiikka. Oikeus 2007, 36:4, 409–419.

*Svensk, Niko:* Käytettyjen autojen marginaaliverotusmenettelystä arvonlisäverotuksessa. Verotus 1/2011. s. 90–99.

*Tamminen, Kati:* Kansainvälisen kaupan arvonlisäverotus: tavara- ja palvelukaupassa. AlmaTalent 2021.

*Urpilainen, Matti:* Kansainvälinen vero-oikeus murroksessa: sääntelyalan modernisoitumisen askelmerkkejä. Lakimies 7–8/2021. s. 1312–1332.

*Äärilä, Leena:* Poimintoja arvonlisäverolain ja arvonlisäverodirektiivin eroavaisuuksista. Verotus 5/2020. s. 578–585.

*Äärilä, Leena – Nieminen, Auvo – Jokinen, Mika – Anttila, Raimo:* Arvonlisäverotus. Alma Talent. Päivittyvä julkaisu. Teoksen viimeisin päivitys tehty 10.01.2023.

*Äärilä, Leena – Nyrhinen, Ritva – Hyttinen, Pekka – Lamppu, Kaisa:* Arvonlisäverotus käytännössä. Alma Talent 2017.

*Wikström, Kauko:* Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden sarja A:37. 4. painos. Turku. 2008.

### **Virallislähteet**

Ajoneuvokauppaa ja maahantuontia harjoittavat yritykset, Harmaan talouden riskit ajoneuvokaupassa. Selvitys 2/2020.

HE 88/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle aronlisäverolaiksi.

HE 321/1994 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle autoverolaiksi.

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

HE 54/2020 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle valmisteverotusmenettelyn ja autoverotusmenettelyn uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

KILA: Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta (31.10.2017).

Suomen kansainvälistyvä harmaa talous: Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2010.

VaVM 26/2008 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä laeiksi autoverolain, arvonlisäverolain ja ajoneuvolain 60 §:n muuttamisesta.

Valtiovarainministeriön muistio 13.9.2021. VN/10533/2019, VM87:00/207.

Verohallinnon ohje: Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely. Antopäivä 21.10.2021. Diaarinumero VH/4183/00.01.00/2021.

Verohallinnon ohje: Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa. Antopäivä 27.9.2019. Diaarinumero VH/1780/00.01.00/2019. Ohje on päivitettävänä.

Verohallinnon ohje: Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. Antopäivä 28.6.2021. Diaarinumero VH/3218/00.01.00/2021.

Verohallinnon ohje: Uusien kuljetusvälineiden arvonlisäverosta – ohje arvonlisäverovelvollisille. Antopäivä 1.3.2010. Ohje on päivitettävänä.

Verohallinnon ohje: Tuet ja avustukset arvonnlisäverotuksessa. Antopäivä 1.1.2022. Diaarinumero VH/4518/00.01.00/2021.

Tanskan Verohallinnon ohje: Arvonlisäveron laskeminen käytettyjen henkilöautojen myynnistä (Tanskan AVL 71 §). Löytyy osoitteesta: <https://skat.dk/data.aspx?oid=2049351&chk=218574>.

## **Oikeustapaukset**

### **Euroopan unionin tuomioistuimen ratkaisut**

C-16/93 (Tolsma v. Inspecteur Der Omzetbelasting)

C-404/99 (Komissio v. Ranska)

C-184/00 (Office des produits wallons)

C-381/01 (Komissio v. Italia)

C-495/01 (Komissio v. Suomi)

Yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, (Gementee Leusden ja Holin Groep)

C-255/02 (Halifax ym.)

C-382/02 (Climber Air)

Yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, (Linne-weber ja Akritidis)

C-169/04 (Abbey National plc ja Inscape Investment Fund)

C-280/04 (Jyske Finans)

C-98/05 (De Danske Bilimportører)

Julkisasiamies Juliane Kokottin 16.3.2006 antama ratkaisuehdotus asiassa C-98/05 De Danske Bilimportører)

C-363/05 (JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ym.)

C-309/06 (Marks & Spencer)

C-106/10 (Lidl & Companhia)

C-264/17 (Mensing-tuomio)

C-676/21



Julkisasiamies Maciej Szpunarin 23.3.2023 antama ratkaisuehdotus asiassa C-180/22 (Finanzamt Hamm vs. Harry Mensing)

### **Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut**

KHO 1994-B-568

KHO 1995-B-569

KHO 1996-B-571

KHO 18.10.1996 T 3233

KHO 1998 T 2082

KHO 2007:60

KHO 3.9.2010 T 2050

KHO 2012:133

KHO 2014:190

### **Kirjanpitolautakunnan ratkaisut ja yleisohjeet**

KILA 1834/2009

KILA Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta. Työ- ja elinkeinoministeriö 31.10.2017.

### **Keskusverolautakunnan ratkaisut:**

KVL 16/2007

KVL 66/2008

KVL 67/2010

KVL 7/2014

KVL 27/2022

KVL 56/2022

### **Tanskan oikeuskäytäntöä**

Tanskan tulli- ja verovirasto, Ratkaisunumero: 99/03-303-00182 (SKM-numero: SKM.2003.485.TSS).

Tanskan kansallinen verotuomioistuin: Ratkaisunumero: 07-03052 (SKM-numero: SKM2008.983.LSR).

Tanskan veroviranomainen: Ratkaisunumero: 07-164173 (SKM-numero: SKM2009.138.SKAT).

## Lyhenteet

ALV-direktiivi	Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY
AutoVL	Autoverolaki
AVL	Arvonlisäverolaki
EUT	Euroopan Unionin Tuomioistuin
HE	Hallituksen esitys
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KILA	Kirjanpitolautakunta
KPL	Kirjanpitolaki
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä

# 1 Johdanto

## 1.1 Tutkimuksen kysymyksenasettelu

Tämän tutkimuksen tutkimuskohteena on autoveron ja vientipalautuksen käsittely osana arvonlisäveron veron perustetta käytetyn auton kaupassa. Suomessa rekisteröitävästä tai käyttöön otettavasta henkilöautosta, pakettiautosta sekä tietyin edellytyksin linja-autosta, moottoripyörästä, moottorikäyttöisestä kolmipyörästä ja raskaasta nelipyörästä on suoritettava valtiolle *autoveroa* (Autoverolain 87/2021 ”AutoVL” 1 §:n 1 momentti). Tämän veron suorittamisvelvollisuus syntyy, kun ajoneuvo rekisteröidään tai otetaan verolliseen käyttöön Suomessa (AutoVL 3 §:n 1 momentti). Autoveroa kuitenkin palautetaan hakemuksesta *vientipalautuksena*, jos Suomessa verotettu ajoneuvo on viety maasta pysyvästi muualla kuin Suomessa käytettäväksi. Vientipalautus myönnetään hakijalle, joka ajoneuvon omistajana on vienyt ajoneuvon muualla kuin Suomessa käytettäväksi (AutoVL 29 §:n 1 momentti). Arvonlisäverolaki (”AVL” /15011993) ei sisällä nimenomaista säännöstä sen osalta, miten vientipalautusta käsitellään osana arvonlisäveron veron perustetta. Aihe on tulkinnanvarainen.

Käytetyn auton kuluttajakaupassa sovelletaan yleensä marginaaliverotusjärjestelmää sen edullisemmuuden vuoksi, joten tutkimuksessa käsitellään myös marginaaliverotusjärjestelmän soveltamisen edellytykset. Marginaaliverotusjärjestelmää sovellettaessa autoliike maksaa arvonlisäveroa vain voittomarginaalista eli katteesta.<sup>1</sup>

Tutkimuskysymykseni on seuraava: miten vientipalautusta kohdellaan arvonlisäveron veron perusteessa käytetyn auton kaupassa marginaaliverotusjärjestelmää sovellettaessa? Tutkimuksessa pyritään määrittämään oikeudelliset kriteerit, joiden nojalla vientipalautusta arvioidaan veron perusteeseen kuuluvana tai kuulumattomana eränä. Tutkimusaiheeni on tiiviisti yhteydessä autoverotuksen kanssa, joten arvonlisäverotuksen lisäksi tutkimuksessa on pyrkimyksenä selvittää, miten autoverolaki vaikuttaa arvonlisäverolain tulkintaan veron perustetta määritettäessä. Autoverotusta sääntelee kansallinen lainsäädäntö, kun taas arvonlisäverotus on pitkälti harmonisoitua EU:n tasolla. Tästä mahdollisesti aiheutuvat ongelmat on tunnistettava ja otettava huomioon.

---

<sup>1</sup> Kallio ym. 2022 s. 660.

Tutkimusongelman pääkysymys muodostuu ensisijaisesti sen arvioimisesta, mikä on arvonlisäverolaisissa tarkoitettua vastiketta. Tutkimuksessa pyritään käytännönläheisyyteen. Tämän vuoksi on tarpeen tuoda esille myös kirjanpidollisia seikkoja sekä erilaisia tulkintaongelmia, joita veron perusteen määrittämiseen liittyy esimerkiksi edellä mainitun vastikkeen osalta. Tutkimus pyrkii luomaan ratkaisuehdotuksia näihin tulkintaongelmiin. Tutkimuksessa otetaan huomioon marginaaliveron veron perusteeseen liittyvät ajankohtaiset ilmiöt sekä se, miten autoveron ja vientipalautuksen kohtelu veron perusteessa eroavat toisistaan.

Marginaaliverotuksella on harmaassa taloudessa suuri merkitys. Autojen harmaatuonti tarkoittaa käytettyjen ajoneuvojen maahantuontia ja jälleenmyyntiä kiertämällä arvonlisävero kokonaan tai osittain.<sup>2</sup> Marginaaliverotusjärjestelmä mahdollistaa veropetosten tekemisen muun muassa autokaupan alalla. Veropetokset erityisesti autokaupan alalla ovatkin melko yleisiä.<sup>3</sup> Arvonlisäverodirektiivin (Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä ”ALV-direktiivi”) tulkintavaikutuksen nojalla tulee ottaa huomioon ALV-direktiivin tarkoitus veropetosten ehkäisemiseksi ja tulkita arvonlisäverolakia direktiivin tarkoitus huomioon ottaen. Yksi ALV-direktiivin tavoitteista on ehkäistä veropetoksia.<sup>4</sup>

Tarkoituksena on myös selvittää, onko sillä seikalla tutkimuskysymyksen kannalta merkitystä, ettei autoveron tai vientipalautuksen lopullista määrää voida tietää varmaksi luovutus hetkellä. Määrä selviää vasta, kun Verohallinto antaa päätöksensä asiassa. Näin ollen kauppakirjoihin kirjataan vain arvio autoveron määrästä. Yleensä automyyjä osaa arvioida etenkin yleisten autojen autoverojen määrät melko tarkasti. Ongelmia esiintyy lähinnä tilanteissa, joissa kyseessä on harvinainen auto, jota ei Suomen pienillä markkinoilla ole myynnissä. Tällöin autoveron arvio voi vaihdella huomattavasti verotuspäätökseen verrattuna. Vientipalautuksen arviota ei ole tarpeen kirjata kauppakirjaan, koska myynnin kohdistuessa toiseen valtioon, ei vientipalautuksen määrällä ole merkitystä. Tämä johtuu siitä, että kyseessä on suomalaisen autoveron laskennallinen palautus maasta vientihetkellä.

---

<sup>2</sup> Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2010. s. 240.

<sup>3</sup> Vero.fi: Ajoneuvokauppaa ja maahantuontia harjoittavat yritykset, Harmaan talouden riskit ajoneuvokaupassa. Selvitys 2/2020. s. 6.

<sup>4</sup> Tämä tavoite on lausuttu mm. EUT:n ratkaisussa asiassa C-255/02 (Halifax ym.), jossa todetaan, että veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (kohta 71). Ks. myös yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, (Gemen-tee Leusden ja Holin Groep), tuomio 29.4.2004, 76 kohta.

Tutkimuksessa tulee ensisijaisesti pohdittavaksi tilanne, jossa käytetty auto tuodaan tuonti-autona Suomeen. Tällöin autosta maksetaan autovero, kun se rekisteröidään tai otetaan käyttöön. Myös marginaaliverotusjärjestelmän soveltamisedellytysten täytyminen tulee ottaa huomioon tuonti- ja edelleenmyyntivaiheessa. Edelleen tutkimuksessa tulee pohdittavaksi tilanne, jossa auto viedään pysyvästi pois Suomesta. Viennin seurauksena verovelvollinen eli myyjä hakee Verohallinnolta vientipalautusta, jonka arvonlisäverokohtelu tässä tutkimuksessa on pyrkimyksenä selvittää.

Keskusverolautakunta on antanut ratkaisun KVL 2022 N 27, jossa vientipalautus on tulkittu osaksi arvonlisäveron veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa. Arvonlisäverolaki sisältää säännöksen autoveron suhteesta arvonlisäverolakiin (AVL 73 §:n 2 momentti). Ratkaisun KVL 2022 N 27 osalta tutkimuksessa pohditaan myös legaliteettiperiaatteen<sup>5</sup> noudattamista, sillä vientipalautuksen käsittelystä veron perusteesta ei löydy laista nimenaista säännöstä. KVL:n ratkaisu ei ole lainvoimainen, sillä siitä on valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Tutkimusta kirjoitettaessa korkein hallinto-oikeus ei vielä ole antanut ratkaisuaan asiassa.

## 1.2 Tutkimusmetodi ja lähteet

Tutkimus on pääasiassa lainopillinen. Tutkimusaihetta tutkitaan lain, lainvalmisteluaineiston, oikeuskäytännön sekä oikeuskirjallisuuden avulla. Lainopin keskeisimpänä tutkimusongelmana on voimassa olevan oikeuden sisällön selvittäminen.<sup>6</sup> Lain sisällön selvittämisen ohessa lainopillisen tutkimuksen toisena keskeisenä osa-alueena on lain systematisointitehtävä. Systematisoinnin avulla yksittäisistä oikeusnormeista on tarkoitus muodostaa loogisia ja mahdollisimman aukottomia kokonaisuuksia. Systematisointi auttaa oikeudellisten järjestelyjen kokonaiskuvan hahmottamisessa.<sup>7</sup> Normien systematisointi ei itsessään sulje pois yksittäisen lainkohdan tulkinnan tarvetta.<sup>8</sup> Tämän tutkimuksen tavoitteena on jatkaa lainsää-

---

<sup>5</sup> Legaliteettiperiaatteen määritelmä sisältyy perustuslain (731/1999) 81 §:ään. Sen mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

<sup>6</sup> Ks. *Husa* ym. 2008, s. 20.

<sup>7</sup> *Aarnio* 1978, s. 74.

<sup>8</sup> *Aarnio* 1975, s. 280.

täjän systematisointityötä siitä, mihin se lainsäädännössä on jäänyt. Tältä osin lainoppi lähestyykin verotuksen yleisiä oppeja.<sup>9</sup> Inhimillisissä ja yhteiskunnallisissa suhteissa lainopin tehtävänä on tuottaa mahdollisimman varmaa informaatiota oikeusjärjestyksen sisällöstä.<sup>10</sup>

Lainopin lisäksi tutkimus tulee sisältämään oikeuspoliittisen de lege ferenda -tutkimuksen piirteitä. Tutkimuksessa arvioidaan ja tuotetaan erilaisia ratkaisumalleja, jota oikeudellinen sääntely voisi tulevaisuudessa sisältää. Keskeistä oikeuspoliittisessa tutkimuksessa on se, miten lainsäädännön tavoitteet tulisi asettaa ja mitä keinoja näihin tavoitteisiin pääsemiseksi tulisi valita.<sup>11</sup> Tutkimusaiheen ratkaisusuosituksia tullaan arvioimaan Verohallinnon ja verovelvollisten näkökulmasta.

Tutkimukseen sisällytetään myös oikeusvertailua Tanskan vastaavan kaltaiseen järjestelmään. Tanskassa on oikeuskäytäntöä sen osalta, miten vientipalautusta käsitellään osana arvonlisäveron veron perustetta marginaaliverotusjärjestelmää sovellettaessa. Tanskan oikeuskäytännössä on sovellettu arvonlisäverodirektiiviä soveltuvien osin, mikä osaltaan voidaan katsoa korostavan Tanskan järjestelmän merkittävyyttä tämän tutkimuksen osalta.

Tutkimusmetodien ja eri näkökulmien monipuolinen käyttö takaa tutkimusongelman asianmukaisen ja relevantin tarkastelun tutkimuksellisesti eri näkökulmista.<sup>12</sup> Tutkimuksen tavoitteena on selkiyttää nykyisen oikeuden tilaa. Vientipalautuksen käsittelystä veron perusteesta ei ole aikaisempaa oikeuskäytäntöä ennen Keskusverolautakunnan ratkaisua KVL 2022 N 27. Ratkaisu ei ole lainvoimainen, sillä siitä on valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Autoveron suhdetta arvonlisäverotukseen on kuitenkin pohdittu oikeuskirjallisuudessa, mutta ennen kuin vientipalautusjärjestelmä on ollut Suomessa käytössä. Laissa ei ole säännöksiä siitä, miten vientipalautusta tulisi käsitellä osana veron perustetta. Aihe on todella ajankohtainen ja sisältää tulkinnanvaraisia näkökohtia. Tutkimusaihe koskettaa monia autoliikkeitä ja oikeastaan koko toimialaa.

---

<sup>9</sup> Myrsky 2015, s. 1093.

<sup>10</sup> Aarnio 2011, s. 12.

<sup>11</sup> Ks. Similä 2007, s. 411–415.

<sup>12</sup> Ks. Aarnio 1978, s. 57–59.

### 1.3 Neutraliteettiperiaate tutkimuskysymyksen näkökulmasta

Arvonlisäverotuksessa neutraalisuusperiaatteen kannalta keskeisessä asemassa on se, että vältetään veron kertaantuminen ja piilevän veron muodostuminen. Tämän mukaisesti ei kuitenkaan aina voida menetellä, vaan kyse on ainoastaan periaatteellisesta lähtökohdasta.<sup>13</sup>

Verojärjestelmä ei saisi vääristää taloudellista päätöksentekoa tavalla, joka johtaa kansantalouden resurssien epätarkoituksenmukaiseen kohdentumiseen ja tehokkuustappioihin.<sup>14</sup> Neutraali verojärjestelmä ei vaikuta kuluttajien valintoihin eikä yritysten tuotantomenetelmiä tai jakeluteitä koskeviin päätöksiin.<sup>15</sup> Veron tulisi kohdentua yhdenmukaisesti kaikkeen tavaroiden ja palvelujen kulutukseen.<sup>16</sup>

Verotuksen neutraalisuuden periaate estää sen, että samankaltaisia liiketoimia suorittavia elinkeinonharjoittajia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla.<sup>17</sup> Elinkeinoharjoittajien erilainen kohtelu on kielletty nimenomaan niiden samankaltaisten liiketoimien osalta.<sup>18</sup> Tästä herääkin kysymys siitä, miten autovero on sallittua käsitellä osana arvonlisäveron veron perustetta eri tavoin riippuen siitä, kenen nimiin auto kaupantekohetkellä tai ennen sitä on rekisteröity. Autovero ei nimittäin sisällytetä ajoneuvon myynnin arvonlisäveron veron perusteeseen silloin, kun ajoneuvon myyjä ei rekisteröi ajoneuvoa omiin nimiinsä omaa käyttöön varten. Tämä sääntely turvaa jakelutieneutraalisuuden ajoneuvojen jakeluteiden alkupäässä. Sen sijaan ongelmallisia ovat jakeluteiden myöhemmät kaupanvaiheet.<sup>19</sup> Markkinoilla on tämän seurauksena a) ajoneuvoja, joissa autovero on piilevänä ostohinnassa ja näin ollen autovero sisältyy myös osaksi arvonlisäveron veron perustetta sekä b) ajoneuvoja, joita ei ole vielä rekisteröity liikennerekisteriin eikä autoveroa myöskään tällöin lueta osaksi arvonlisäveron veron perustetta, mikäli ajoneuvo rekisteröidään myynnin yhteydessä suoraan ostajan nimiin.

*Hellsten* käyttää artikkelissaan esimerkkinä tilannetta, jossa arvonlisäverovelvollinen henkilö myy omassa liiketoiminnassaan käyttämänsä ajoneuvon. Tällöin myynnin arvonlisäve-

---

<sup>13</sup> *Määttä* 2014. s. 293.

<sup>14</sup> *Juanto, ym.* 2018. s. 12.

<sup>15</sup> *Juanto, ym.* 2018. s. 12.

<sup>16</sup> *Juanto, ym.* 2018. s. 12.

<sup>17</sup> C-382/02 *Climber Air* (2004) Kok. I-8379, kohdat 23 ja 24 kohta; C-280/04 *Jyske Finans* (2005) Kok. I-10683, kohta 39; C-169/04 *Abbey National plc ja Inscope Investment Fund* (2006) Kok. I-4027, kohta 56.

<sup>18</sup> C-309/06 *Marks & Spencer*, julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus (2008) Kok. I-02283, kohta 58.

<sup>19</sup> *Hellsten*, 2010. s. 534.



ron perusteesta ei saada AVL 73 §:n 2 momentin nojalla poistettua sitä autoveron laskennallista osuutta, joka on jäljellä ajoneuvon arvossa.<sup>20</sup> Autoveron arvo kulkee näin ollen piilevänä mukana jakeluketjun myöhemmissä vaiheissa. Jakelutieneutraalisuuden periaatetta voitaisiin katsoa rikutun, kun markkinoilla on sekä autoja, joissa arvonlisäveron veron perusteeseen sisältyy autovero sekä sellaisia autoja, joissa autoveroa ei lueta osaksi veron perustetta.<sup>21</sup>

EUT on todennut, että verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen sisältyy periaate sellaisten kilpailun vääristymisen poistamisesta, jotka johtuvat erilaisesta arvonlisäverotuksesta. EUT:n mukaan kilpailu on todistettavasti vääristynyt, kun on osoitettu, että keskenään kilpailevia palvelujen suorituksia ei kohdella arvonlisäverotuksessa yhdenvertaisesti.<sup>22</sup> Tämän valossa olisi perusteltua tarkastella autoveron ja arvonlisäverotuksen suhdetta erityisesti jakelutieneutraalisuuden näkökulmasta tarkemmin.

Jos ajoneuvo on rekisteröity myyjäliikkeen nimiin, myyjäliike joutuu tilittämään enemmän arvonlisäveroa Verohallinnolle verrattuna tilanteeseen, jossa ajoneuvo rekisteröidään suoraan ostajalle, koska tällöin veron perusteeseen ei lueta ostajan puolesta maksettua autoveroa ja näin veron peruste on pienempi ja arvonlisäveroa joudutaan tilittämään vähemmän Verohallinnolle. Jakelutieneutraalisuuden periaatetta tulisi kunnioittaa myös silloin, kun on kyse autoveron vaikutuksesta arvonlisäveron määrään. Arvonlisäverotus ei saisi asettaa ajoneuvojen eri jakelukanavia eriarvoiseen asemaan.<sup>23</sup>

Voidaan siis todeta, että myöhemmissä kaupoissa piilevälle autoverolle tulee suoritetuksi arvonlisäveroa, koska kauppaan sisältyviä autoveron laskennallisia osuuksia ei saada poistettua ajoneuvon myynnin veron perusteesta. Tämä on vastoin jakelutieneutraalisuusperiaatetta, koska samaan aikaan markkinoilla on vastaavanlaisia esimerkiksi ulkomailta tuotuja ajoneuvoja, joiden myynnin yhteydessä autoverolle ei tule AVL 73 §:n 2 momentin nojalla suoritetuksi arvonlisäveroa. Vastaavanlaisia hyödykkeitä verotetaan siten eri tavoin, mikä

---

<sup>20</sup> *Hellsten*, 2010. s. 534.

<sup>21</sup> Ks. *Hellsten* 2010. s. 535, jossa todetaan, että Alankomaissa on voimassa säännös, jonka avulla ajoneuvojen arvoihin sisältyvä vero tai sen laskennallinen osuus poistetaan kokonaisuudessaan arvonlisäveron perusteesta jokaisen myynnin yhteydessä.

<sup>22</sup> C-363/05 JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ym. (2007) Kok. I-05517, kohta 47.

<sup>23</sup> *Hellsten*, 2010. s. 533–534.

on vastoin arvonlisäverotuksessa keskeistä neutraalisuusperiaatetta.<sup>24</sup> EUT on toistuvasti todennut, että keskenään samankaltaisia ja näin ollen kilpailevia tavaroita tulee kohdella arvonlisäverotuksessa samalla tavalla.<sup>25</sup>

*Hellstenin* mukaan autoverolle ei tule suoritetuksi arvonlisäveroa silloin, kun ajoneuvon myyntiin sovelletaan marginaaliverotusmenettelyä, koska tällöin veron peruste muodostuu myyjän katteesta.<sup>26</sup> Tämän vuoksi tässä tutkimuksessa ei ole tarpeen enempää pohtia neutraalisuuden periaatteen toteutumista tutkimusaiheen näkökulmasta.

## 1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen toisessa luvussa käydään läpi marginaaliverotusjärjestelmän soveltamisedellytykset. Verohallinto aika ajoin muistuttaa erityisesti autoliikkeitä tarkistamaan täytyvätkö marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen edellytykset, sillä marginaaliverotuksen soveltamiseen voi liittyä väärinkäytöksiä sekä harmaata taloutta. Sen jälkeen siirrytään laskumerkintöihin, yhteisöhankintoihin ja näiden vaikutukseen marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen osalta. Luvussa kaksi käsitellään myös veron perusteen laskutavat eli tavarakohtainen menettely ja verokausikohtainen menettely. Näiden osalta käsitellään myös menettelyjen eroavaisuudet sekä se, kumpaa menettelyistä on suotavampaa soveltaa missäkin tilanteessa.

Kolmannessa luvussa aloitetaan käsittelemään tutkimuksen ydintä eli myynnistä suoritettavan veron perustetta ja vastikkeen määräytymistä. Luvussa kolme käsitellään yleisesti myynnistä suoritettavan veron perustetta. Luvussa neljä käsitellään autoveroa osana veron perustetta käytetyn auton kaupassa. Tässä luvussa käsitellään autoveron ja rekisteröidyn autoveroilmoittajan käsitteitä sekä sitä, voidaanko autoveron katsoa olevan läpikulkuera vai osa vastiketta. Luvussa viisi käsitellään vientipalautusta osana veron perustetta käytetyn auton kaupassa. Luvussa viisi vastataan tutkimuskysymykseen. Siinä käsitellään vientipalautuksen käsitettä sekä vientipalautusjärjestelmän tarkoitusta. Luvussa arvioidaan vientipalautuksen käsittelyä osana arvonlisäveron veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa. Luvussa keskitytään myös keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun KVL 2022 N

---

<sup>24</sup> *Hellsten*, 2010. s. 534.

<sup>25</sup> Esim. yhdistetyt asiat C-453/02 ja C-462/02, (Linne-weber ja Akritidis), tuomio 17.02.2005, kohta 24.

<sup>26</sup> *Hellsten*, 2010. s. 534.

27 yksityiskohtaiseen käsittelyyn sekä legaliteettiperiaatteen merkitykseen. Lukuun viisi sisältyy myös oikeusvertailu Tanskaan.

Kuudes luku on johtopäätös -luku, jossa linjataan tutkimuksen johtopäätökset ja annetaan myös de lege ferenda -suosituksia. Myös valvojan viranomaisen näkökulma otetaan huomioon johtopäätökset -luvussa.

## 2 Marginaaliverotusmenettely käytetyn auton kaupassa

### 2.1 Marginaaliverotusmenettelyn tarkoitus ja soveltamisedellytykset

Kun tavara hankitaan käytettynä esimerkiksi yksityishenkilöltä tai toiselta elinkeinonharjoittajalta, jolla tavara on ollut vähennyskelvottomassa käytössä, tavaran ostohintaan ei sisälly avointa arvonlisäveroa. Tällaisissa tilanteissa tavaran hankkivalla verovelvollisella jälleenmyyjällä on tietyin edellytyksin mahdollisuus eliminoida verottomana hankitun tavaran ostohintaan sisältyvä piilevä arvonlisävero marginaaliverotusmenettelyn avulla.<sup>27</sup>

Marginaaliverotusmenettelyn tarkoitus on poistaa kaksinkertainen verotus tilanteissa, joissa jo kertaalleen kulutukseen myyty tavara palaa uudelleen kaupalliseen vaihdantaketjuun.<sup>28</sup> Marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen tarkoittaa, että myyjä maksaa arvonlisäveroa vain voittomarginaalistaan (eli katteestaan). Marginaaliverotusmenettelyä noudatettaessa kauppiaan edelleen omalle asiakkaalleen antama lasku ei myöskään sisällä vähennettävää arvonlisäveroa.<sup>29</sup>

Marginaaliverotusmenettelyn soveltamisedellytyksistä säädetään AVL 79 a §:ssä. Kun verovelvollinen jälleenmyyjä myy verollista edelleenmyyntiään varten hankkimansa käytetyn tavaran taikka taide-, keräily- tai antiikkiesineen, veron perusteena saadaan pitää voittomarginaalia ilman veron osuutta (AVL 79 a §:n 1 momentti). Verovelvollisella jälleenmyyjällä tarkoitetaan verovelvollista, joka liiketoiminnan muodossa ostaa tai maahantuo käytettyjä tavaroita taikka taide-, keräily- tai antiikkiesineitä edelleenmyyntiä varten (AVL 79 a § 3 momentti). Voittomarginaali on tavaran myynnistä saadun vastikkeen ja tavaran ostohinnan erotus, ellei AVL 79 k §:ssä toisin säädetä (AVL 79 j §:n 1 momentti).

Marginaaliverotusmenettely on edullinen, sillä sen ansiosta vero ei kertaannu kuluttajalle eikä muillekaan tahoille, jotka eivät ole vähennysoikeuden piirissä. Yhtiö voi kuitenkin aina marginaaliverotusmenettelyn sijaan soveltaa arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä, jolloin arvonlisäveroa suoritetaan koko myyntihinnasta. Marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen on näin ollen aina vapaaehtoista. Siitä huolimatta, että yhtiö ostaisi käytetyn tavaran edel-

---

<sup>27</sup> Salomaa, *Silvius*, 2006. Tilisanomat 2/2006. s. 45–49.

<sup>28</sup> Ks. ratkaisu KVL 2022 N 27, jossa lopputulosta perusteltiin marginaaliverotusmenettelyn tarkoituksen nojalla.

<sup>29</sup> *Kerbs* 2020. s. 35.

leenmyyntiä varten, se voi maksaa arvonlisäveron koko myyntihinnan osalta yleisten arvonlisäverolain säännösten mukaisesti. Yleensä kuitenkin myyjä pääsee edullisempaan lopputulokseen, kun se soveltaa marginaaliverotusmenettelyä ottaen huomioon, että ostohinnassa ei ole vähennettävää arvonlisäveroa tilanteissa, joissa käytetty ajoneuvo on ostettu kuluttajalta.

Tämä edullisempius pätee ostajan näkökulmasta yhtiön ja kuluttajan välisessä kaupassa sekä silloin kun ostajana on taho, jolla ei ole arvonlisäverotuksen vähennysoikeutta.<sup>30</sup> Jos taas ostaja on verovelvollinen, niin ostaessaan marginaaliverollisen ajoneuvon liiketoimintaansa varten ostohintaan ei sisälly arvonlisäveroa, jonka ostaja voisi vähentää arvonlisäveroilmoituksellaan. Toisaalta jos kyseinen verovelvollinen myöhemmin myy tämän ostamansa ajoneuvon, sen koko myyntihinnasta on maksettava arvonlisäveroa yleisten säännösten mukaan. Tällaisessa tilanteessa verovelvollisen tulisi saada ajoneuvo vähintään arvonlisäveron määrän verran halvemmalla, jotta liiketoimi olisi kannattava verotuksellisesta näkökulmasta.

Marginaaliverotusjärjestelmän soveltamisedellytykset ovat seuraavat:

- 1) kaupan kohteena on oltava käytetty tavara, taide- tai keräilyesine taikka antiikkiesine;
- 2) tavaran myyjän tulee olla verovelvollinen jälleenmyyjä;
- 3) tavaran ostohinnan on oltava veroton;
- 4) tavaran on oltava ostettu verollista edelleenmyyntiä varten.

Näiden kaikkien neljän edellytyksen on täytyttävä samanaikaisesti, jotta yritys voi soveltaa marginaaliverotusmenettelyä.

ALV-direktiivin XII osaston 4 luku sisältää käytettyihin tavaroihin sekä taide-, keräily ja antiikkiesineisiin sovellettavia erityisjärjestelmiä koskevat säännökset. ALV-direktiivin XII osaston 4 luvun 2 jakson 1 alajakson 312–325 artikloissa säädetään voittomarginaalijärjestelmästä. Suomen arvonlisäverolaki vastaa pitkälti ALV-direktiiviä. ALV-direktiivissä on kuitenkin arvonlisäverolakiin verrattuna tarkemmin määritelty, mitä myynti- ja ostohinnalla

---

<sup>30</sup> Tällainen taho voisi olla esimerkiksi henkilö tai yhteisö, jonka liiketoiminta ei ylitä vähäisen toiminnan rajaa (liikevaihto enintään 15 000 euroa per tilikausi) ellei häntä ole oman ilmoituksensa perusteella merkitty verovelvolliseksi (AVL 3 §).

tarkoitetaan.<sup>31</sup> Kansallisen lain ja direktiivin eroavuuksien osalta on huomattava, että arvonlisäverolakia on tulkittava ALV-direktiivin valossa EU-oikeuden tulkintavaikutuksen nojalla.

### **2.1.1 Kaupan kohde**

Ensimmäinen marginaaliverotusmenettelyn soveltamisedellytys liittyy kaupan kohteeseen. Jotta arvonlisäverovelvollinen myyjä olisi oikeutettu soveltamaan marginaaliverotusmenettelyä, tulee kaupan kohteena olla käytetty tavara, taide-, keräily- tai antiikkiesine. Tämän tutkimuksen kannalta keskeistä on käytetyn tavaran määritelmä. Seuraavaksi on pohdittava, voidaanko käytettyä autoa pitää tällaisena käytettynä tavarana.

Käytetyillä tavaroilla tarkoitetaan irtaimia esineitä, jotka ovat olleet jo käytössä tai jotka soveltuvat edelleen käytettäväksi sellaisinaan, korjauksen tai kunnostuksen jälkeen taikka osiin purettuina (AVL 79 b §).<sup>32</sup> Marginaaliverotusjärjestelmää ei sovelleta uutena pidettävän kuljetusvälineen myyntiin, kun tämä kuljetusväline kuljetetaan yhteisömyynnin synnyttävällä tavalla toiseen jäsenvaltioon (AVL 79 i §). Ajoneuvoa pidetään käytettynä, jos se on ollut rekisteröitynä tai käytössä (Autoverolaki 777/2020 ”AutoVL” 4 §). Tuontiauton osalta uuden kuljetusvälineen arvonlisävero on kuitenkin 24 prosenttia, jos toisesta EU-maasta Suomeen tuotu ajoneuvo täyttää jommankumman seuraavista ehdoista: a) ajoneuvo on myyty kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun se ensimmäisen kerran on otettu käyttöön tai b) ajoneuvolla on ajettu myyntihetken mennessä enintään 6 000 kilometriä (AVL 26 d §:n 2 momentti).<sup>33</sup> Näin ollen tuontiautojen osalta marginaaliverotusjärjestelmää ei voida soveltaa yhtä löyhin perustein kuin kotimaisen auton osalta. Tuontiauton rekisteröimisen jälkeen auto muuttuu välittömästi käytetyksi autoksi siitä huolimatta, täyttääkö se edelleen jommankumman edellä mainituista kriteereistä.

Marginaaliverotusjärjestelmää ei voida soveltaa, jos käytetty tavara käsittelyn jälkeen muuttuu toiseksi tavaraksi. Marginaaliverotusmenettelyä voidaan kuitenkin soveltaa, jos tavaran

---

<sup>31</sup> Ks. ALV-direktiivin 312 artikla.

<sup>32</sup> Samansisältöinen säännös löytyy ALV-direktiivin 311 artiklan 1 kohdan 1 alakohdasta.

<sup>33</sup> Asiaa on käsitelty myös Verohallinnon ohjeessa: Uusien kuljetusvälineiden arvonlisäverosta – ohje arvonlisäverovelvollisille. Kohta: Mikä on uusi kuljetusväline?

käyttötarkoitus säilyy entisellään.<sup>34</sup> Esimerkiksi käytetyn auton korjaamisesta huolimatta sen luovutukseen voidaan soveltaa marginaaliverotusjärjestelmää.<sup>35</sup>

### 2.1.2 Verovelvollinen jälleenmyyjä

Toinen marginaaliverotusmenettelyn soveltamisedellytys liittyy jälleenmyyjään. Jälleenmyyjän tulee olla arvonlisäverovelvollinen. Verovelvollisella jälleenmyyjällä tarkoitetaan verovelvollista, joka liiketoiminnan muodossa ostaa tai maahantuo käytettyjä tavaroita taikka taide-, keräily- tai antiikkiesineitä edelleenmyyntiä varten (AVL 79 a §:n 3 momentti).

Tässä yhteydessä on tarpeen tarkastella sitä, kuka on AVL:n nojalla velvollinen maksamaan arvonlisäveroa. Velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa (verovelvollinen) on tavarantoimittajan tai palvelun myyjä, ellei AVL:n 2 a, 8 a - 8 d §:ssä toisin säädetä (AVL 2 §). Myyjä ei ole verovelvollinen, jos tilikauden liikevaihto on enintään 15 000 euroa, ellei häntä ole oman ilmoituksensa perusteella merkitty verovelvolliseksi (AVL 3 §:n 1 momentti). Arvonlisäverovelvollisten rekisteriin voi siis liittyä vapaaehtoisesti, vaikkei liikevaihto ylittäisikään 15 000 euroa. Näin voi päästä marginaaliverotusjärjestelmän soveltamisen piiriin, mikäli myös muut marginaaliverotusmenettelyn soveltamisedellytykset täyttyvät.

Myös EUT on käsitellyt tätä edellytystä antamassaan tuomiossa asiassa C-280/04 (Jyske Finans). Ratkaisun mukaan kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 94/5, 26 a artiklan A kohdan e alakohtaa oli tulkittava siten, että yritys, joka toimintaansa tavanomaisesti harjoittaessaan myy edelleen käytettynä leasingvuokraustoimintaansa varten hankkimiaan ajoneuvoja ja jolle jälleenmyynti ei ole käytetyn tavarantoiminnan liitännäinen, voidaan katsoa tässä säännöksessä tarkoitetuksi verovelvolliseksi jälleenmyyjäksi. Tämän ratkaisun voidaan katsoa olevan edelleen relevantti marginaaliverotusmenettelyn soveltamisedellytyksiä arvioitaessa.

---

<sup>34</sup> Verohallinnon ohje: Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely, kohta 2.1.1 Käytetyt tavarat.

<sup>35</sup> Jos verovelvollinen ostaa korjaustyötä varten verottomasti yksityiseltä varaosia, se voi käsitellä nämä ostot marginaaliosina (eli niin sanotusti lukea varaosien ostot hankintahintaan mukaan). Jos taas verovelvollinen ostaa varaosat toiselta verovelvolliselta, se saa vähentää verollisten osien hankintahintaan sisältyvän veron arvonlisäveroilmoituksella, mutta verollisten osien hankintahintaa jälleenmyyjä ei saa lisätä marginaaliverotettaviin ostoihin. Omat työkustannukset eivät ole marginaaliverotettavaa ostoa eivätkä verollista ostoa, eikä verovelvollinen näin ollen saa tehdä niistä vähennyksiä tai lukea niitä marginaaliverotettaviin ostoihin. (Vero.fi Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely, kohta 2.5 Soveltaminen vapaaehtoista, esimerkkilaskelmat.)

### 2.1.3 Veroton ostohinta

Kolmas marginaaliverotusjärjestelmän soveltamisedellytys liittyy ostohintaan. Jotta marginaaliverotusjärjestelmää voitaisiin soveltaa, tavaran hankintahinnan on oltava veroton. Marginaaliverotusmenettelyä voidaan soveltaa vain sellaisiin ostoihin, jotka poikkeuksellisesti tapahtuvat verotta tai joissa myyjänä on ei-verovelvollinen taho.<sup>36</sup>

AVL 79 f §:ssä säädetään tämän edellytyksen osalta seuraavaa:

Marginaaliverotusmenettelyä on mahdollista soveltaa vain sellaisten tavaroiden myyntiin, jotka verovelvollinen jälleenmyyjä on ostanut Suomessa tai Yhteisössä:

- 1) muulta kuin elinkeinonharjoittajalta;
- 2) elinkeinonharjoittajalta, jonka myynti on vapautettu verosta AVL 61 §:n, 223 §:n tai muun vastaavan säännöksen perusteella taikka vastaavan säännöksen perusteella toisessa jäsenvaltiossa; taikka
- 3) elinkeinonharjoittajalta, joka soveltaa myyntiinsä 79 a §:ssä tarkoitettua menettelyä tai vastaavaa menettelyä toisessa jäsenvaltiossa, ja laskussa on tätä koskeva merkintä (AVL 79 f §).<sup>37</sup>

AVL 79 f § listaa arvonlisäverottomia ostotapoja. Kun tavara ostetaan ei-verovelvolliselta taholta, niin ostohinta ei sisällä avointa arvonlisäveroa. AVL 61 §:ssä säädetään, ettei veroa suoriteta muussa kuin vähennykseen oikeuttavassa käytössä olevan tavaran tai palvelun myynnistä. Jos siis tavara ei ole vähennykseen oikeuttavassa käytössä eli ei liity harjoitettavaan liiketoimintaan, niin siitä ei suoriteta veroa. AVL 223 §:ssä säädetään, että veroa ei suoriteta sellaisen käyttöomaisuudeksi hankitun tavaran myynnistä, joka on toimitettu tai luovutettu tullivalvonnasta myyjälle tai jonka myyjä on valmistanut omaan käyttöönsä ennen lain voimaantuloa, jos tavara on hankittu muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan käyttöön ja tavarasta ei ole voitu tehdä vähennystä tai jos tavaran ottamisesta omaan käyttöön on suoritettu vero. Jos kyseessä on siis AVL 223 §:n mukainen tilanne, marginaaliverotusjärjestelmää voidaan soveltaa, edellyttäen, että muutkin soveltamisedellytykset täyttyvät.

---

<sup>36</sup> Äärilä, *ym.* 2019. s. 356.

<sup>37</sup> Vastaava säännös löytyy ALV-direktiivin 314 artiklasta.



Marginaaliverotusjärjestelmää ei voida soveltaa sellaiseen tavaraan, joka on hankittu osittain verottomana ja osittain verollisena. Käytetyn tavaran kauppiaan on tällöin vähennettävä laskulle merkitty arvonlisäveron määrä ja myytävä tavara kokonaisuudessaan verolla soveltamatta marginaaliverotusmenettelyä.<sup>38</sup>

#### **2.1.4 Ostotarkoituksena verollinen edelleenmyynti**

Marginaaliverotusjärjestelmän soveltamisen neljäs ja viimeinen edellytys on, että käytetyn tavaran ostotarkoituksena on oltava verollinen edelleenmyynti (AVL 79 a §:n 1 momentti). Jotta tämä edellytys täytyisi, tulee käytettyjen autojen kauppiaan hankkia nämä autot jälleenmyyntitarkoituksessa ja liiketoiminnan muodossa. Myös yksittäisen tavaran osalta voidaan käyttää marginaaliverotusmenettelyä, vaikkei se sinänsä sisältäisi liiketoiminnan<sup>39</sup> muodolle ilmeistä taloudellista riskiä.<sup>40</sup> Jotta marginaaliverotusjärjestelmää voitaisiin soveltaa, jälleenmyyjän tulee liiketoiminnan muodossa ostaa verottomana käytettyjä tavaroita verollista edelleenmyyntiä varten. Tavarat myyjä voi ostaa joko sellaisenaan tai osina.<sup>41</sup> Tavara katsotaan hankitun edelleenmyyntiä varten myös silloin, kun se myydään osina (AVL 79 a §:n 2 momentti). Menettely sopii tällöin myös esimerkiksi romuauton ostoon ja osina myyntiin.<sup>42</sup> Jos tavara vaatii niin paljon kunnostamista, että siitä kunnostamisen johdosta tulee toinen tavara, marginaaliverotusmenettely ei ole sovellettavissa.<sup>43</sup> Tästä esimerkkinä on KHO:n ratkaisu KHO 1994-B-568, jossa auto kunnostettiin siten, että siitä tuli kunnostuksen jälkeen suorittaa autoveroa.

Keskusverolautakunta on ratkaisussaan KVL 2007 N 16 linjannut, että verottomina hankittujen käytettyjen autojen myyntiin voitiin soveltaa marginaaliverotusmenettelyä vuokrauskäytöstä huolimatta. Ajalla, jonka kyseinen auto oli ollut vuokrauskäytössä, ei ollut keskusverolautakunnan ratkaisussa merkitystä. Ratkaisevaa oli se, että auto oli hankittu edelleenmyyntiä varten.

---

<sup>38</sup> Äärilä ym. 2019. s. 357.

<sup>39</sup> Liiketoiminnan käsitettä ei ole määritelty AVL:ssa. Kuitenkin hallituksen esityksen (HE 88/1993 vp. s. 17) mukaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvana toimintana pidettäisiin ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa, ulospäin suuntautuvaa ja itsenäistä toimintaa, johon sisältyy tavanomainen yrittäjäriski.

<sup>40</sup> Ks. Leppiniemi ja Kaisanlahti 2016. s. 8.

<sup>41</sup> Äärilä, ym. 2019. s. 354.

<sup>42</sup> Äärilä ym. Luku 14 Veron peruste > Käytetyt tavarat > Marginaaliverotus > Soveltamisala > Tavaraa koskevat edellytykset. (Teoksen viimeisin päivitys tehty 10.01.2023).

<sup>43</sup> Äärilä ym. Luku 14 Veron peruste > Käytetyt tavarat > Marginaaliverotus > Soveltamisala > Tavaraa koskevat edellytykset. (Teoksen viimeisin päivitys tehty 10.01.2023).

Keskusverolautakunnan ratkaisussa KVL 2010 N 67 katsottiin, että vaihtoautojen pitempikokainen vuokraus ei estänyt AVL 79 a §:n mukaista marginaaliverotusmenettelyn soveltamista käytettyjen vaihtoautojen edelleenmyyntiin.

Vaikuttaisi näin ollen siltä, että kunhan auto on tosiasiaa ostettu jälleenmyytäväksi, voidaan sitä käyttää vuokraukseen ennen jälleenmyyntiä ja siitä huolimatta soveltaa marginaaliverotusjärjestelmää.<sup>44</sup> Edelleenmyyntitarkoitus on kuitenkin kyettävä näyttämään toteen.

Ratkaisussa KHO 3.9.2010 taltio 2050 KHO katsoi, että kun A Oy oli hankkinut työntekijöilleen työsuhdeautoiksi luovuttamansa käytetyt henkilöautot ensisijaisesti myytäväksi, A Oy oli hankkinut henkilöautot AVL 79 a §:ssä tarkoitettulla tavalla verollista edelleenmyyntiä varten. A Oy sai soveltaa marginaaliverotusmenettelyä sellaisten käytettyjen henkilöautojen edelleenmyyntiin, jotka oli kirjattu ostohetkellä marginaaliverollisiin ostoihin ja joita oli käytetty työsuhdekäytössä ennen niiden verollista edelleenmyyntiä asiakkaalle.

Muuhun tarkoitukseen kuin edelleenmyyntiä varten, esimerkiksi käyttöomaisuudeksi, hankittuja tavaroita marginaaliverotusmenettely ei koske.<sup>45</sup> Tämä edellytys sulkee pois marginaaliverotusmenettelyn soveltamisen sellaisten satunnaisten myyntien osalta, joissa alkupeleistä hankintaa ei ole tehty siitä syystä, että tavara jälleenmyytäisiin.

## **2.2 Laskumerkinnät ja niiden vaikutus marginaaliverotusmenettelyyn**

Edellä käsiteltyjen marginaaliverotusmenettelyn soveltamisedellytysten lisäksi marginaaliverotusmenettelyn soveltamiselle on laskumerkintöjä koskeva edellytys, joka on annettu lain tasolla. Jos verovelvollinen jälleenmyyjä on tehnyt myyntitositteeseen myynnistä suoritettavaa veroa koskevan merkinnän, myyntiin sovelletaan AVL 79 a tai 79 g §:n estämättä AVL:n yleisiä säännöksiä (AVL 79 h §). Tällainen tilanne voisi tulla vastaan, jos esimerkiksi laskuun tehdään epähuomiossa merkintä ALV 0 %, vaikka tarkoituksena on ollut ilmaista, että kyseessä on marginaaliverollinen myynti. Tällöin tavaran veroton ostohinta on vähennyskelvoton ja koko myyntihinnasta tilitetään vero AVL:n yleisten säännösten mukaisesti. Verovelvollisella ostajalla on tällöin vastaavasti oikeus vähentää ostolaskuun merkitty vero, jos

---

<sup>44</sup> Näin toimittaessa tulee vuokran määrä arvonlisäverotettua kokonaisuudessaan, joten auton arvon alenemaa ei tarvitse ottaa huomioon. Tilanteessa, jossa ”vuokrataan” ajoneuvoa vastikkeetta, tulisi kuitenkin pohtia myös, että miten auton arvon alenema, joka vastikkeettomasta käytöstä aiheutuu, tulisi huomioida marginaaliverotusjärjestelmää sovellettaessa. Esimerkiksi työsuhdeautojen osalta tämä on ongelmallinen kysymys, johon KHO ei ottanut kantaa ratkaisussaan KHO 3.9.2010 T 2050 (Ks. *Svensk* 2011).

<sup>45</sup> *Juanto, ym.* 2018. s. 199.

se on ostanut tavarahan vähennyskelpoiseen käyttöön.<sup>46</sup> Marginaaliverotusmenettelyn mukaan arvonlisäveron määrää ei ole tarpeen mainita laskulla. Tällöin myyjän voittomarginaali tulisi kuluttajan tai muun ostajan tietoisuuteen, mikä ei tietenkään markkinoiden toimivuuden vuoksi ole toivottavaa.

Koska marginaaliverotusjärjestelmää voidaan soveltaa vain sen soveltamisedellytysten täytyessä, on tärkeää, että kaupan osapuolet huolehtivat, että tositteelle tulee merkintä, mistä tilanteesta on kysymys eli millä perusteella myynti on veroton. Ostolaskusta tulee näkyä, että kyseessä on marginaaliverotusmenettelyyn oikeuttava veroton hankintatilanne.<sup>47</sup> Laskuun on tehtävä merkintä ”voittomarginaalijärjestelmä – käytetyt tavarat”, kun kyseessä on käytettyjen autojen kauppa, johon sovelletaan marginaaliverotusjärjestelmää (AVL 209 e § 1 momentti 15 kohta). Tämä merkintä voidaan tehdä millä tahansa kielellä.

Jos myyjä on tehnyt merkinnöiltään virheellisen laskun ja tästä huolimatta soveltanut myyntiinsä marginaaliverotusmenettelyä, myyjän on oikaistava menettelyä ja purettava aiemmin tekemänsä marginaaliverovähennys.<sup>48</sup>

Kun myyjä soveltaa myyntiinsä AVL 79 a §:ssä tarkoitettua käytettyjen tavaroiden sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineiden marginaaliverotusmenettelyä, ostajalla ei ole vähennys-oikeutta verosta, jonka myyjä suorittaa voittomarginaalista. Suositeltavaa on, että myyjä merkitsee laskuun, ettei myyntihinta sisällä vähennettävää veroa.<sup>49</sup> Tämä merkintä tulisi tehdä lähinnä selvyuden vuoksi, eikä esimerkiksi laki velvoita tällaiseen merkintään.

Kun myydään asennettuna esimerkiksi autonkorjauksen yhteydessä sellaista tavaraa, jonka ostoon on sovellettu marginaaliverotusmenettelyä, myyntitositteeseen on eriteltävä työn ja tavarahan osuudet.<sup>50</sup> Tuontiauton osalta myös ajoneuvon kauppahinta ja autoveron määrä on merkittävä kauppalaskussa erikseen tai vaihtoehtoisesti ne on veloitettava eri laskuilla.<sup>51</sup>

---

<sup>46</sup> Kallio ym. 2022. s. 669.

<sup>47</sup> Ks. Auranen 2003, s. 10 sekä Salomaa ja Silvius 2006, s. 44.

<sup>48</sup> Kallio, ym. 2022. s. 670.

<sup>49</sup> Verohallinnon ohje: Laskutusmerkinnät arvonlisäverotuksessa. Kohta 6.1.15 Marginaaliverotusmenettelyyn liittyvät merkinnät.

<sup>50</sup> Verohallinnon ohje: Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely. Kohta 5 Laskumerkinnät.

<sup>51</sup> KILA 2009/1834.

### 2.3 Yhteisöhankinta ja marginaaliverotusmenettely

Marginaaliverotusmenettelyä ei voida soveltaa, jos tavaran edelleenmyynti ei jostain syystä ole verollinen.<sup>52</sup> Näin ollen esimerkiksi yhteisömyynnin osalta ei voida soveltaa marginaaliverotusmenettelyä, sillä veroa ei suoriteta tavaran yhteisömyynnistä (ks. AVL 72 a §:n 1 momentti). Arvonlisäverovelvollisten elinkeinonharjoittajien välinen tavarakauppa EU:n sisämarkkina-alueella perustuu määränpäämaaperiaatteelle.<sup>53</sup> Tavaroiden arvonlisäverotus tapahtuu siinä EU-maassa, jonne tavarat kuljetetaan ja jossa ne kulutetaan eli toisin sanoen määränpäämaassa. Elinkeinonharjoittajien välisessä tavarakaupassa tämä toteutuu siten, että verovelvollisten väliseen tavaran myyntiin ja eräisiin tavarasiirtoihin EU-maasta toiseen sovelletaan yhteisömyyntiä ja yhteisöhankintaa koskevia säännöksiä.<sup>54</sup>

Kyseessä on yhteisömyynti, kun ajoneuvo myydään toiseen EU-valtioon. Myynnin verottomuuden edellytyksenä on, että myyjä on sen osalta asianmukaisesti täyttänyt AVL 162 §:ssä säädetyn velvollisuuden antaa yhteenvetoilmoitus (AVL 72 a §:n 2 momentti). Tällöin ostaja maksaa arvonlisäveron. Kyse on niin sanotusta käännetystä verovelvollisuudesta. Yhteisöhankinnan osalta kauppahinta on veron peruste. Kauppahinta ei siis vielä sisällä veroa.<sup>55</sup> Jos autoliike ostaa yhteisöhankintana auton, josta se maksaa 10 000 euroa, niin veron peruste on 10 000 euroa eli siitä ei vähennetä arvonlisäveron osuutta. Sovellettaessa marginaaliverotusmenettelyä veron perusteesta vähennetään arvonlisäveron määrä ennen tilitettävän veron määrän laskemista.

Yhteisömyyntiä ja -hankintaa koskevia sääntöjä ei kuitenkaan sovelleta, jos tavarat myydään EU-maasta toiseen soveltaen marginaaliverotusmenettelyä. Yhteisömyynnin ja -hankinnan sijaan voidaan siis soveltaa marginaaliverotusmenettelyä, mikäli sen soveltamisedellytykset täyttyvät. Tällöin myös edellä mainitut laskumerkintävaatimukset tulee ottaa huomioon. Verovelvollisen eli tässä tapauksessa käytetyn auton ostajan ei tarvitse purkaa marginaaliverotusmenettelyä, jos se haluaa myydä tällaisen tavaran marginaaliverotusmenettelyä soveltaen eteenpäin. Käytettyjen tavaroiden ostoa toisesta EU-maasta ei käsitellä yhteisöhankintana,

---

<sup>52</sup> Äärilä, *ym.* 2019. s. 355.

<sup>53</sup> Juanto, *ym.* 2018. s. 19.

<sup>54</sup> Verohallinnon ohje: Arvonlisäverotus EU:n tavarakaupassa, kohta 1 Yleistä.

<sup>55</sup> Vrt. marginaaliverotusjärjestelmän veron peruste, jossa voittomarginaalista maksettava vero vähennetään veron perusteesta ja sen jälkeen lasketaan veron määrä.

jos tavarahan myyntiin on kuljetuksen alkamisvaltiossa sovellettu marginaaliverotusmenettelyä vastaavaa menettelyä ja ulkomaisen jälleenmyyjän antamassa myyntitositteessa on merkintä tällaisen menettelyn soveltamisesta.<sup>56</sup>

Käytetyn tavarahan jälleenmyyjä voi näin ollen valita, soveltaako hän myyntiinsä arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä vai marginaaliverotusmenettelyä myydessään tavaroita toisiin EU-maihin.<sup>57</sup> Jos jälleenmyyjä haluaa myydä verottomana yhteisömyyntinä tavarat, joiden ostohinnan hän on hankintavaiheessa kirjannut marginaaliverotettavien ostojen tilille, marginaaliverotusmenettely on aina purettava.<sup>58</sup> Kun tuotteen marginaaliverotusmenettely puretaan, lisätään verokauden voittomarginaaliin hankinnan yhteydessä voittomarginaalista vähennetty ostohinta. Lisäys kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana tavara on otettu muuhun käyttöön tai virheellisestä mynnistä on veloitettu ostajaa. Tällöin yhtiö joutuu maksamaan arvonlisäveroa koko myyntihinnasta AVL:n yleisten säännösten mukaisesti.<sup>59</sup>

## 2.4 Tavarakohtainen menettely

Marginaaliverotusjärjestelmää sovellettaessa on kaksi tapaa määritellä veron peruste. Ensimmäinen vaihtoehto on tavarakohtainen menettely. AVL 79 j §:ssä säädetään tavarakohtaisesta menettelystä. AVL 79 a §:n tarkoittama voittomarginaali on tavarahan mynnistä saadun vastikkeen ja tavarahan ostohinnan välinen erotus, ellei AVL 79 k §:ssä toisin säädetä (AVL 79 j §:n 1 momentti). Jos tavarahan ostohinta on suurempi kuin sen mynnistä saatu vastike, erotusta ei voida vähentää muiden tavaroiden mynnistä saaduista vastikkeista (AVL 79 j §:n 3 momentti).

Tavarakohtaisen menettelyn soveltaminen sopii erityisesti sellaiselle verovelvolliselle, joka satunnaisesti myy käytettyjä esineitä tai keräily-, taide- tai antiikkiesineitä. Tavarakohtaista menettelyä ei juuri käytännössä sovelleta muiden kuin satunnaisesti käytetyn tavarahan kauppa harjoittavien toimesta.<sup>60</sup> Satunnaisesti kauppa harjoittavan verovelvollisen osalta on

---

<sup>56</sup> Verohallinnon ohje: Arvonlisäverotus EU:n tavarakaupassa, kohta 14.3 Käytetyn tavarahan tai taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely.

<sup>57</sup> Tässä on kuitenkin huomioitava, että kaupan kohteen olevan ajoneuvon ollessa alle 6 kuukautta vanha tai alle 6 000 km ajettu ajoneuvo, myyjä ei voi soveltaa marginaaliverotusmenettelyä, vaan sen täytyy soveltaa AVL:n yleisiä säännöksiä (ks. AVL 26 d §, jossa säädetään tästä).

<sup>58</sup> Verohallinnon ohje Arvonlisäverotus EU:n tavarakaupassa, kohta 14.3 Käytetyn tavarahan tai taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely.

<sup>59</sup> Verohallinnon ohje: Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely. Kohta 6.4 Marginaaliverotusmenettelyn purkaminen.

<sup>60</sup> *Kallio, ym.* 2022. s. 671.

huomattava, että sen on pystyttävä osoittamaan, että käytetty tavara on hankittu edelleenmyyntiä varten.

Veron perusteena on tavaran myyntihinnan ja tavaran ostohinnan välinen erotus eli voittomarginaali, josta vähennetään veron osuus (AVL 79 a §).<sup>61</sup> Alla on esimerkki havainnollistamaan veron perusteen määrittämiseen käytettävää laskutapaa.

### **Esimerkki 1:**

Käytetyn auton ostohinta: 10 000,00 euroa

Käytetyn auton myyntihinta: 12 000,00 euroa

Voittomarginaali (myyntihinta – ostohinta): 2 000,00 euroa

Josta veron peruste:  $2\,000 - (2\,000 \times 24/124) = 1\,612,90$  euroa

Josta arvonlisävero:  $24\% \times 1\,612,90 = 387,10$  euroa

Tavarakohtaisessa menetelmässä siis jokaisesta mynnistä tehdään erikseen laskelma. Jos laskelma osoittautuu negatiiviseksi, niin tämä negatiivinen vero ei ole vähennyskelpoinen toisin kuin yksinkertaistetussa verokausikohtaisessa menettelyssä.

## **2.5 Yksinkertaistettu verokausikohtainen menettely**

Toinen vaihtoehto veron perusteen määrittämisen osalta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa on yksinkertaistettu verokausikohtainen menettely. Arvonlisäverolain 79 k §:ssä säädetään verokausikohtaisesta menettelystä seuraavaa:

Verovelvollinen jälleenmyyjä saa käyttää voittomarginaalina oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 11 ja 12 §:ssä tarkoitetun verokauden voittomarginaalia.

Verokauden voittomarginaali on verokauden aikana myydyistä 79 a §:ssä tarkoitetun menettelyn piiriin kuuluvista tavaroista saatujen vastikkeiden yhteismäärän ja sen aikana hankittujen mainitun menettelyn piiriin kuuluvien tavaroiden ostohintojen yhteismäärän erotus.

Jos 2 momentissa tarkoitettu ostohintojen yhteismäärä on suurempi kuin myydyistä tavaroista saatujen vastikkeiden yhteismäärä, erotus voidaan lisätä seuraavalla verokaudella tämän pykälän mukaisen menettelyn piirissä olevien tavaroiden ostohintojen yhteismäärään.

Jos tavaraa, jonka ostohinta on 2 momentissa tarkoitettulla tavalla vähennetty verokauden voittomarginaalia laskettaessa, otetaan muuhun tarkoitukseen kuin verollisena edelleenmyytäväksi tai jos sen

---

<sup>61</sup> Vastaava säännös löytyy ALV-direktiivin 315 artiklasta, jonka mukaan 314 artiklassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksen veron perusteena on verovelvollisen jälleenmyyjän saama voittomarginaali vähennettynä voittomarginaaliin kuuluvalla arvonlisäveron määrällä. Verovelvollisen jälleenmyyjän voittomarginaali vastaa verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavaran myyntihinnan ja ostohinnan välistä eroa.

myyntiin sovelletaan 79 j §:ää taikka jos myyntitositteeseen on tehty 79 h §:ssä tarkoitettu veroa koskeva merkintä, vähennetty määrä on lisättävä verokauden voittomarginaaliin.<sup>62</sup>

Verokausi on kalenterikuukausi, jollei OVML:n 2–6 momentissa toisin säädetä (Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 768/2016 ”OVML” 11 §). Arvonlisäverotuksessa verovelvollinen, säännöllisesti palkkaa maksava työnantaja ja muu suorituksen maksaja kuin satunnaisesti palkkaa maksava työnantaja, jonka kirjanpitolain (1336/1997 ”KPL”) 4 luvun 1 §:ssä tarkoitettu kalenterivuoden liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on enintään 100 000 euroa, voi hakemuksesta valita verokaudeksi neljänneskalenterivuoden. Arvonlisäverotuksessa verovelvollinen, jonka KPL 4 luvun 1 §:ssä tarkoitettu kalenterivuoden liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on enintään 30 000 euroa, voi hakemuksesta valita verokaudeksi kalenterivuoden (OVML 12 §:n 1 ja 2 momentti). Verokausikohtaista menettelyä sovellettaessa arvonlisäveroilmoitus annetaan siis joko kuukausittain, neljänneskalenterivuositain tai kalenterivuositain. Tavarakohtaista ja verokausikohtaista menettelyä on mahdollista soveltaa rinnakkain, mutta tällöin tavarakohtaisen ja verokausikohtaisen menettelyn piirissä olevien hyödykkeiden osto- ja myyntihinnat tulee pitää kirjanpidossa erillään toisistaan sekä luonnollisesti myös arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaisista ostoista ja myynneistä.<sup>63</sup>

Kuten tavarakohtaisessa menettelyssä, myös verokausikohtaisessa menettelyssä voittomarginaalista vähennetään arvonlisäveron osuus, ja näin saadusta summasta (veron perusteesta) tilitetään Verohallinnolle myyntiin sovellettavan verokannan mukainen vero (AVL 79 a §). Jos samalla jälleenmyyjällä on eri verokantojen alaisia myyntejä, näiden voittomarginaalit ovat laskettava erikseen.<sup>64</sup>

Toisin kuin tavarakohtaisessa menettelyssä, verokausikohtaisessa menettelyssä on mahdollista vähentää niin sanottu negatiivinen vero lisäämällä se ostohintoihin seuraavan kuukauden arvonlisäveroilmoitukselle.

Alla on kaksi esimerkkiä yksinkertaistetun verokausikohtaisen menettelyn soveltamisesta.

---

<sup>62</sup> ALV-direktiivin 318 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää tällaisesta menettelystä. Tämä on siis jäsenvaltioiden harkinnan varassa. Suomessa yksinkertaistettu menettely on otettu käyttöön. Artiklan 2 alakohdan mukaan, jos 1 alakohdan mukainen säännös on annettu, veron peruste niille tavaroiden luovutuksille, joihin sovelletaan samaa arvonlisäverokantaa, muodostuu verovelvollisen jälleenmyyjän saamasta kokonaisvoittomarginaalista vähennettynä tähän voittomarginaaliin liittyvällä arvonlisäveron määrällä.

<sup>63</sup> Kallio, *ym.* 2022. s. 673.

<sup>64</sup> Kallio, *ym.* 2022. s. 673.

### **Esimerkki 2:**

Käytettyjen autojen ostohinnat kuukauden aikana: 100 000,00 euroa

Käytettyjen autojen myyntihinnat kuukauden aikana: 120 000,00 euroa

Voittomarginaali (myynnit – ostot): 20 000,00 euroa

Josta veron peruste (voittomarginaali ilman veroa):  $20\,000,00 - (20\,000,00 \times 24/124) = 16\,129,03$  euroa

Josta maksettava arvonlisävero 24 %:  $16\,129,03 \times 0,24 = 3\,870,97$  euroa

### **Esimerkki 3:**

Käytettyjen autojen ostohinnat kuukauden aikana: 100 000,00 euroa

Käytettyjen autojen myyntihinnat kuukauden aikana: 80 000,00 euroa

Voittomarginaali (myynnit – ostot): - 20 000,00 euroa

Josta veron peruste (voittomarginaali ilman veron osuutta): 0,00 euroa

Esimerkin kolme mukaisessa tilanteessa autoliikkeelle ei jää maksettavaa arvonlisäveroa. Jos verokauden marginaali on negatiivinen, suoritettavaa veroa ei synny lainkaan käytettyjen tavaroiden myynnistä ja arvonlisäveroilmoituksessa ei ilmoiteta tältä osin mitään myynnistä suoritettavissa veroissa.<sup>65</sup>

Negatiivinen marginaali voidaan kuitenkin lisätä seuraavan verokauden marginaaliverotettaviin ostoihin (AVL 79 k §:n 3 momentti). Tilikauden päätyttyäkin negatiivinen marginaali voidaan siirtää seuraavalle tilikaudelle. Negatiivista marginaalia ei ole sallittua käsitellä muulla kuin edellä mainitulla tavalla. Negatiivisesta marginaalista laskettua veroa ei saa esimerkiksi kirjata uusien tavaroiden myynnistä suoritettavan veron vähennykseksi tai vähennettävän veron lisäykseksi.<sup>66</sup>

Seuraavassa esimerkissä neljä on kuvattuna tilanne, jossa esimerkin kolme mukainen verokausi on ollut ennen esimerkin kaksi mukaista verokautta.

---

<sup>65</sup> Vero.fi Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely, kohta 6.3 Yksinkertaistettu menettely.

<sup>66</sup> Vero.fi Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenettely, kohta 6.3 Yksinkertaistettu menettely.



#### **Esimerkki 4:**

Käytettyjen autojen ostohinnat kuukauden aikana: 100 000,00 + 20 000,00 euroa

Käytettyjen autojen myyntihinnat kuukauden aikana: 120 000,00 euroa

Voittomarginaali: 0,00 euroa

Josta veron peruste (voittomarginaali ilman veron osuutta): 0,00 euroa

Esimerkin neljä mukaisessa tilanteessa autoliikkeen on mahdollista hyödyntää edeltävänä kuukautena syntynyt negatiivinen voittomarginaali (20 000,00 euroa) lisäämällä summa kohdekuukauden marginaaliverotettaviin ostoihin. Tällöin kuukauden käytettyjen autojen ostot olisivat olleet 120 000,00 euroa eli saman verran kuin myynnit. Näin ollen voittomarginaalia ei synny eikä arvonlisäveroa tule maksettavaksi.

Alijäämää ei voida tässä systeemissä kuitata yleisten säännösten mukaan tai tavarakohtaisessa marginaaliverotusmenettelyssä verotettavista myynneistä syntyvää ylijäämää vastaan.<sup>67</sup> Mikäli alijäämä jää kuittaamatta, siitä ei myöskään synny verovelvolliselle veronpalautusoikeutta.<sup>68</sup> Jos yritys lopettaa toimintansa kuukautena, jona voittomarginaali on negatiivinen, ei sen ole mahdollista saada palautuksia ”liikaa” maksettujen arvonlisäverojen osalta. Yksinkertaistettu menettely on kuitenkin pääsääntöisesti verovelvollisen kannalta suotuisampi vaihtoehto, sillä siinä yksittäisen kauden negatiivinen marginaali voidaan vähentää marginaaliverotusmenettelyn piiriin kuuluvien tavaroiden myyntihinnoista myöhemminä kuukausina, kun taas tavarakohtaisessa menettelyssä saman kohdekuukauden aikana syntynyttä negatiivista voittomarginaalia ei voi lisätä toisen tavaran ostohintaan.<sup>69</sup>

---

<sup>67</sup> Juanto ym. 2018. s. 202.

<sup>68</sup> Juanto ym. 2018. s. 202.

<sup>69</sup> KILA 2017, Yleisohje s. 9.

### 3 Myynnistä suoritettavan veron peruste ja vastikkeen määräytyminen

#### 3.1 Vastikkeen määritelmä ja sen suhde voittomarginaaliin

Arvonlisäverotuksen soveltamisala itsessään perustuu myyntikäsitteeseen, jonka mukaan liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavaroiden tai palvelujen myynti synnyttää veloitteen suorittaa veroa valtiolle (AVL 1 §). Arvonlisäverotuksessa verotuksellinen tapahtuma perustuu yksityisoikeudelliseen tapahtumaan, myyntitransaktioon, jonka kauppaa käyvien osapuolten välinen keskinäinen sopimussuhde synnyttää.<sup>70</sup> Transaktiokohtaisena verona arvonlisäverotus perustuu nimenomaan sopimukseen, jonka perusteella voidaan määritellä ja yksilöidä tavarain tai palvelun luovutus, sen perusteella saatava vastike tai sitä kautta suoritettavan veron määrä, eli velvoite veronsaajaa kohtaan.<sup>71</sup>

Jotta tavaroiden myynnistä olisi maksettava arvonlisäveroa, myynnin tulee olla suoritettu *vastiketta vastaan* (ALV-direktiivi 2 artikla). Toisin sanoen se, että liiketoimi on tehty ”vastiketta vastaan” on edellytys ALV-direktiivin 73 artiklan soveltamiselle.<sup>72</sup> Kun vastikkeellisuus on todettu, tulee määritellä veron peruste. Veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet (ALV-direktiivi 73 artikla). Myöskään esimerkiksi 78 artiklaa tulkittaessa, jossa säädetään tietyt erät veron perusteen ulkopuolelle, ei tarvitse pohtia sitä, onko liiketoimi tehty vastikkeellisesti, vaan liiketoimen vastikkeellisuus on selvää jo siinä tilanteessa, kun 78 artiklaa sovelletaan.<sup>73</sup>

ALV-direktiivin 2 artiklaa on tulkittava objektiivisesti, kun taas 73 artiklaa on tulkittava subjektiivisesti.<sup>74</sup> Veron perusteena on vastike, joka tavarain luovuttamisesta on todellisuudessa maksettu, eikä se perustu näin ollen objektiiviseen arviointiin. Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan vastikkeen käsite perustuu suoraan yhteyteen vastikkeen ja tavarain luovutuksen välillä.<sup>75</sup> Tämä suoran yhteyden vaatimus voi saattaa jonkun erän arvonlisäverotuksen

---

<sup>70</sup> Saari, 2017. s. 171.

<sup>71</sup> Saari, 2017. s. 172.

<sup>72</sup> Salo 2021. s. 206.

<sup>73</sup> Ks. Salo 2021, s. 113.

<sup>74</sup> Salo 2021, s. 110, 228.

<sup>75</sup> Lasok 2020, s. 325.

piiriin ja toisaalta jättää jonkun toisen erän arvonlisäverotuksen ulkopuolelle. Tätä suoran yhteyden vaatimusta on arvioitava objektiivisin kriteerein, eikä esimerkiksi sopimuksin voida sopia jonkun erän olevan arvonlisäverotuksen ulkopuolella.

Lain sanamuodon mukaan myynnistä suoritettavan veron peruste on vastike ilman veron osuutta. Vastikkeella tarkoitetaan myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnanlisät (AVL 73 §:n 1 momentti). Vastike on määritelty AVL:ssa laajasti. AVL 73 § onkin luonteeltaan yleissäännös. AVL:ssa ei määritellä sen tarkemmin, mitä hinnanlisillä tarkoitetaan. Lainsäätäjän tarkoituksena on ollut säätää veropohja mahdollisimman laajaksi, eikä lakiin ole ollut tarpeen ottaa tämän täsmällisempää säännöstä. Hallituksen esityksen mukaan veron laskentaperuste muodostuu korvauksen kokonaismäärästä, jonka ostaja maksaa myyjälle hankkimastaan tavarasta tai palvelusta. Vastikkeella tarkoitetaan ostajalta tavarasta tai palvelusta veloittavaa määrää.<sup>76</sup>

ALV-direktiivin osalta on huomattava, että siinä säädetään nimenomaisesti myös kolmannelta saatu vastike osaksi veron perustetta.<sup>77</sup> Veron perusteeseen on lisäksi sisällytettävä verot, tullit, tuotantomaksut ja muut maksut, lukuun ottamatta itse arvonlisävero (ALV-direktiivi 78 artikla a kohta). Edellä mainitut erät sisällytetään osaksi arvonlisäveron veron perustetta ainoastaan silloin, kun ne muodostavat osan direktiivin 73 artiklan ja AVL 73 §:n 1 momentin tarkoittamaa vastiketta. AVL vastaa pitkälti ALV-direktiiviä vastikkeen määrittelyn osalta.

Oikeuskirjallisuuden mukaan veron perusteeseen kuuluviksi hinnanlisiksi voidaan lukea muun muassa laskutuslisä, jonka normaalisti käteiskauppaa harjoittava toimija perii asiakkaalta laskuttaessaan tätä.<sup>78</sup> Myös pienlaskutuslisä, pankkikortin käyttämisestä veloittettava toimenpidepalkkio ja osamaksuerien yhteydessä perittävä käsittelymaksu ovat tällaisia säännöksessä tarkoitettuja hinnanlisiä.<sup>79</sup> Vastikkeeseen luetaan myös tavarantoimituksen tai palvelun toimitamisesta aiheutuneet kuljetuskustannukset, jotka myyjä on veloittanut ostajalta.<sup>80</sup> Lähtökohtaisesti edellä mainitut erät ovat lisiä ja palkkioita, jotka myyjä perii ostajalta.

---

<sup>76</sup> HE 88/1993 vp s. 88.

<sup>77</sup> Ks. *Lasok* 2020, s. 325.

<sup>78</sup> *Juanto, ym.* 2018. s. 183.

<sup>79</sup> *Juanto, ym.* 2018. s. 183.

<sup>80</sup> *Juanto, ym.* 2018. s. 183.

Arvonlisäveroa ei tule suorittaa toisen nimissä ja lukuun tehtyjen kustannusten korvauksista vaan ainoastaan omasta liiketoiminnan muodossa tapahtuneesta myynnistä saadusta vastikkeesta.<sup>81</sup> Tällaisia toisen nimiin ja lukuun suoritettuja erinä kutsutaan läpikulkueriksi, eivätkä ne siten kuulu arvonlisäveron veron perusteeseen. Läpikulkueristä säädetään ALV-direktiivin 79 artiklassa.

Marginaaliverotusjärjestelmää sovellettaessa veron perusteena on verovelvollisen jälleenmyyjän saama voittomarginaali vähennettynä voittomarginaaliin kuuluvalla arvonlisäveron määrällä. AVL 79 j §:ssä säädetään, että voittomarginaali on tavaran myynnistä saadun vastikkeen ja tavaran ostohinnan välinen erotus (ks. myös ALV-direktiivin 315 artikla ja AVL 79 k §:n 2 momentti). ALV-direktiivin 312 artikla sisältää yksityiskohtaisemmat määritelmät myyntihinnasta ja ostohinnasta:

- 1) 'Myyntihinnalla' tarkoitetaan kaikkea sitä *vastiketta*, jonka verovelvollinen jälleenmyyjä on saanut tai saa hankkijalta taikka kolmannelta, mukaan lukien liiketoimeen suoraan liittyvät tuet, verot, tullit, ennakkomaksut sekä verovelvollisen jälleenmyyjän hankkijalta veloittamat liitännäiskustannukset, kuten provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskulut, pois lukien kuitenkin 79 artiklassa tarkoitettut määrät;
- 2) 'Ostohinnalla' tarkoitetaan kaikkea sitä 1 alakohdassa määriteltyä *vastiketta*, jonka tavaran luovuttaja on saanut tai saamassa verovelvolliselta jälleenmyyjältä.

Pohdittavaksi jää, mikä on AVL 73 §:ssä tarkoitettujen vastikkeen sekä AVL 79 k §:n 2 momentin ja 79 j §:n 1 momentin tarkoittaman voittomarginaalin (myyntihinnan ja ostohinnan välinen erotus) välinen suhde. Voidaan todeta, että ALV-direktiivin ostohinnan ja myyntihinnan käsitteet vastaavat pitkälti yleistä vastikkeen määritelmää. Jopa niiden määrittelemisessä on käytetty sanaa *vastike*. Vastikkeen määritelmän voidaan todeta omaavan saman sisällön riippumatta siitä, sovelletaanko arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä vai marginaaliverotusmenettelyä. Näin ollen osto- ja myyntihintoja määriteltäessä tulee ottaa huomioon ALV-direktiivin määritelmien lisäksi vastike -käsitteen määritelmä lain yleissäännöksestä ja myös sen avulla pyrkiä tarkastelemaan, mitkä erät tulee lukea osaksi osto- ja myyntihintaa. AVL ei sisällä erillistä määritelmää osto- ja myyntihintojen osalta, kuten ALV-direktiivi. Tämäkin puoltaa osaltaan sitä, että myynti- ja ostohinnat käsitellään vastikkeen määritelmän kanssa yhtenäisellä tavalla (direktiivin mukaiset määritelmät huomioiden).

---

<sup>81</sup> *Hellsten* 2010, s. 525.

Julkisasiamies *Maciej Szpunar* tukeutuu ratkaisuehdotuksessaan asiassa C-180/22 sanamuodon mukaiseen direktiivin tulkintaan, mitä voidaan pitää lähtökohtana myös arvioitaessa autoveroa ja vientipalautusta osana osto- ja myyntihintaa. Asiassa C-180/22<sup>82</sup> on kyse siitä, onko taide-esineen yhteisöhankinnasta ostajan maksama arvonlisävero marginaaliveroa laskeuttaessa sisällytettävä ostohintaan vai ei. Tämä arvonlisävero ei ole ostajalle vähennyskelpoinen tuomion C-264/17 (Mensing-tuomio) valossa. Mensing-tuomiossa EUT totesi, että voittomarginaalijärjestelmää voidaan soveltaa taide-esineisiin, jotka verovelvolliset jälleenmyyjät ovat hankkineet yhteisöhankintoina. Verovelvollisella ei kuitenkaan ole oikeutta vähentää kyseistä arvonlisäveroa, joka yhteisöhankinnasta suoritetaan. Saksan laissa liikevaihtovero ei kuulu voittomarginaalijärjestelmää sovellettaessa veron perusteeseen. Sekä Mensing että komissio toteavat asiassa, että kun verovelvollinen jälleenmyyjä hankkii taide-esineen verollisen yhteisöhankinnan kautta, on ostohintaan lisättävä verovelvollisen jälleenmyyjän kyseisestä hankinnasta maksama arvonlisävero ja näin ollen voittomarginaali kapeenee. Saksan veroviranomainen ei kuitenkaan hyväksynyt tällaista tulkintaa. Ennakkoratkaisukysymyksenä esitettiin ensinnäkin, että voiko asiaa tulkita Saksan tuomioistuimen esittämällä tavalla siten, että yhteisöhankintaan kohdistuva vero ei kuulu veron perusteeseen ja toiseksi, onko ALV-direktiivin 311 artiklaa ja sitä seuraavia artikloja tulkittava siten, että sovellettaessa marginaalijärjestelmää sellaisten taide-esineiden luovutukseen, jotka on aikaisemmin hankittu yhteisöhankintana verovelvolliselta tekijältä, yhteisöhankintaan kohdistuva vero pienentää voittomarginaalia, vai onko siltä osin kyseessä unionin oikeuden aukko, jota ei saada poistaa oikeuskäytäntöä kehittämällä vaan ainoastaan direktiivin antajan toimesta. Julkisasiamies vastasi toiseen kysymykseen, että taide-esineen yhteisöhankinnan yhteydessä maksama arvonlisävero, jonka myöhempi kyseisen verovelvollisen jälleenmyyjän suorittama luovutus kuuluu voittomarginaalijärjestelmän soveltamisalaan ALV-direktiivin 316 artiklan 1 b alakohdan perusteella, on sisällytettävä myöhemmin luovutuksen veron perusteeseen. Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen ei ollut tarpeen vastata. Seuraavaksi käsitellään tarkemmin julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen perusteluja.

Direktiivin 312 artiklaan sisältyvä ostohinnan määritelmä käsittää siis ainoastaan ne kustannukset, joiden korvauksen verovelvollinen jälleenmyyjä saa tavaran hinnassa. Vastoin Mensing-tuomiossa esitettyä väitettä edellä mainitut veron perusteen määrittämistä voittomarginaalijärjestelmässä koskevat periaatteet vastaavat niitä periaatteita, joita sovelletaan ALV-

---

<sup>82</sup> Tutkimuksen kirjoittamishetkellä asiassa C-180/22 on julkaistu ainoastaan julkisasiamiehen ratkaisuehdotus.

direktiivin 73 ja 78 artiklan nojalla tavallisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti verotettavaan liiketoimiin. Kyseisten säännösten mukaan tavaroiden luovutuksen osalta veron peruste käsittää kaiken sen ja vain sen, minkä luovuttaja saa tämän luovutuksen vastikkeeksi, mukaan lukien verot ja vastaavat maksut sekä sivukustannukset, lukuun ottamatta itse arvonlisäveroa, joka liittyy kyseisen liiketoimen veron perusteeseen (julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen kohta 36). Ei ole näin ollen liikkumavaraa, joka mahdollistaisi, että veron perusteesta vähennetään myös arvonlisävero, jonka verovelvollinen on maksanut suoraan valtiolle aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritetusta liiketoimesta. Jos 315 artiklan 1 kohdassa puhutaan voittomarginaaliin kuuluvasta arvonlisäveron määrästä, se ei käsitä verovelvollisen jälleenmyyjän tavarankäynnistä maksamaa veroa, joka kuuluu kyseisen tavarankäynnin ostohintaan, eli siis määrään, joka ei ole voittomarginaalin osa (julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksen kohta 37). Näin ollen julkisasiamies tukeutui direktiivin sanamuodonmukaiseen tulkintaan ja totesi, että taide-esineen yhteisöhankinnan yhteydessä maksama arvonlisävero, jonka myöhempi kyseisen verovelvollisen jälleenmyyjän suorittama luovutus kuuluu voittomarginaalijärjestelmän soveltamisalaan, on sisällytettävä myöhemmin luovutuksen perusteeseen.

ALV-direktiivissä nimenomaisesti mainitaan, että ainoastaan *liiketoimeen suoraan liittyvät* erät voivat olla osa myyntihintaa ja näin ollen veron perustetta (ALV-direktiivi 312 artikla).<sup>83</sup> EUT on antanut ratkaisuja sen osalta, millaisten erien on tulkittava olevan liiketoimeen suoraan liittyviä tukia tai avustuksia.<sup>84</sup>

Arvonlisäverotettava myyntitapahtuma perustuu vahvasti sopimuskäsitteeseen ja sen yksityisoikeudelliseen tulkintaan.<sup>85</sup> Marginaaliverotusjärjestelmää sovellettaessa sekä ostokauppakirja että myyntikauppakirja ovat ratkaisevassa asemassa voittomarginaalia määrittäessä. Myös näiden sopimusten perusteella laadituilla laskuilla on suuri merkitys, sillä niiden

---

<sup>83</sup> Esimerkiksi asiassa C-98/05 (De Danske Bilimportører) julkisasiamies Juliane Kokottin 16.3.2006 antamassa ratkaisuehdotuksessa todettiin, että verot sisällytetään myynnin arvonlisäveron perusteeseen silloin, kun ne ovat niin läheisesti sidoksissa tavarankäynnin luovutukseen, että ne kuuluvat tämän suorituksen arvoon.

<sup>84</sup> Esim. asiassa C-381/01 (Komissio v. Italia) ja asiassa C-184/00 (Office des produits wallons) on käsitelty niitä perusteita, joiden nojalla tuen tai avustuksen voidaan katsoa olevan osa arvonlisäveron veron perustetta. Asiassa C-381/01 annetun tuomion kohdassa 29 todetaan, että jotta tuki liittyisi suoraan liiketoimen hintaan, se on suoritettava tuensaajalle nimenomaan siitä hyvästä, että tämä luovuttaisi tietyn tavarankäynnin tai suorittaisi tietyn palvelun. Tällöin tuki on vastiketta tavarankäynnin luovuttamisesta tai palvelun suorittamisesta ja näin ollen veronalaista. Tuensaajan oikeus tuen saantiin on synnyttävä heti, kun se on suorittanut verollisen liiketoimen (tuomiossa viitattiin asiaan C-184/00, Office des produits wallons, tuomion kohdat 12 ja 13).

<sup>85</sup> Saari, 2017. s. 174.

avulla saadaan selville toteutuneet osto- ja myyntihinnat. Sopimus ja sopimussuhde edellyttävät riittävää täsmällisyyttä. Sopimus taloudellisesta toiminnasta ei itsessään vielä synnytä arvonlisäveron soveltamisalan piirissä olevaa tapahtumaa, jos sopimus ja sen perusteella syntyvät velvoitteet eivät ole riittävän täsmällisiä.<sup>86</sup>

Autokaupassa arvonlisäveron veron perustetta on lähtökohtaisesti arvioitava auton kauppasopimuksen nojalla. Marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa on otettava huomioon kauppakirjat sekä auton oston että myynnin osalta. Myös kaikki hinnanlisät on luettava osaksi veron perustetta. Tällaisia hinnanlisiä voisivat autokaupassa olla esimerkiksi rahtikustannukset.

Oikeuskäytännössä on pohdittu myös esimerkiksi ravintolan eteispalveluista saatujen vastikkeiden arvonlisäverokohtelua. Ravintolan eteisvahtimestarien perimät palvelurahat, joiden määrä on ilmoitettu etukäteen, ovat vastiketta, josta on suoritettava arvonlisävero.<sup>87</sup> Ratkaisussa KHO:2007:60 linjattiin, että palveluraha oli korvaus vahtimestarin asiakkaalle suorittamasta palvelusta. Palvelurahaa, joka oli ennalta määritetty, pidettiin korvauksena A Oy:n asiakkaalle myymästä eteispalvelusta. Sillä seikalla, että A Oy oli sopinut vahtimestarin palkkauksen muodostuvan palvelumaksuista, ei ollut asiassa merkitystä. Tämä ei kuitenkaan koske tapauksia, joissa eteisvahtimestarit voivat saada työstään tuloja vapaaehtoisten palvelurahojen eli ns. tippien muodossa. Vapaaehtoiset palvelurahat eivät ole vastiketta myydystä tavarasta tai palvelusta, joten niistä ei ole suoritettava arvonlisävero.<sup>88</sup> Palvelurahojen osalta olennaista on siis se, onko maksun summa jo ennalta tiedossa, vai perustuuko se vapaaehtoisuuteen. Ratkaisu osoittaa sen, että vastike voidaan katsoa osaksi veron perustetta myös sillä perusteella, että tietty vastike maksetaan korvauksena tietyn palvelun suorittamisesta. Näiden välillä tulee kuitenkin olla suora yhteys.

On olemassa eräitä poikkeuksia, joiden nojalla vastikkeen voidaan katsoa olevan *käyvän markkina-arvon* sopimuksen sisällöstä huolimatta. Jos vastike ilman veron osuutta on huomattavasti AVL 73 c §:ssä tarkoitettua käypää markkina-arvoa alempi, myynnistä tai AVL 26 a §:n 1 momentissa tarkoitettua yhteisöhankearvosta suoritettavan veron perusteena pidetään käypää markkina-arvoa (AVL 73 c §:n 1 momentti). Tämä säännös soveltuu vain, jos

---

<sup>86</sup> Saari, 2017. s. 175.

<sup>87</sup> Juanto, ym. 2018. s. 187.

<sup>88</sup> Ks. Palvelurahojen verotus, Verohallinnon ohje (1614/345/2007), jossa viitataan Unionin tuomioistuimen päätöksiin asioissa C-404/99 (Komissio v. Ranska) ja C-16/93 (Tolsma v. Inspecteur Der Omzetbelasting).

1) käypää markkina-arvoa huomattavasti alempi vastike on aiheutunut myyjän ja ostajan välisestä 73 d §:ssä tarkoitettusta etuyhteydestä ja 2) ostajalla ei ole 10 luvun mukaan oikeutta vähentää hankintaan sisältyvää veroa täysimääräisesti (AVL 73 §:n 2 momentti).<sup>89</sup>

Yhteenvetona voidaan todeta, että suorituksesta saatu vastike määrittelee arvonlisäveron veron perusteen. Arvonlisäverolain sanamuodon nojalla vastike näyttäisi määräytyvän myyjän ja ostajan välisen kauppasopimuksen perusteella, sisältäen kaikki hinnannlisät. ALV-direktiivi taas lähtee siitä, että vastike käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet. ALV-direktiivi ei anna niin suurta painoarvoa ostajan ja myyjän välisen sopimuksen osalta, kuin kansallinen lakimme. Tälle eroavaisuudelle ei kuitenkaan ole syytä antaa merkittävää painoarvoa, vaan kansallista lakia on tulkittava direktiivin tulkintavaikutuksen mukaisesti.

### **3.2 Suoraan tavarahan hintaan liittyvät tuet ja avustukset arvonlisäveron veron perusteessa**

Veron perusteeseen luetaan suoraan tavarahan tai palvelun hintaan liittyvät tuet ja avustukset (AVL 79 §:n 1 momentti). Tukien tai avustusten käsitettä ei ole määritelty arvonlisäverolaissa eikä ALV-direktiivissä. Tukien ja avustusten käsitteet liittyvät kuitenkin selkeästi vastikkeen määritelmään ja niihin liittyvä lainsäädäntökin löytyy veron perusteen yhteydestä. Jos tuki tai avustus on nimestään huolimatta tosiasiallisesti tuen maksajan suorittamaa vastiketta tuen saajan tälle luovuttamista suoritteista, on kyse myös tällöin vastikkeesta, joka luetaan osaksi veron perustetta.<sup>90</sup> Erän nimeämisellä ei siis ole merkitystä, vaan merkittävää on sen tosiasiallinen luonne.

Jotta tuet ja avustukset luettaisiin osaksi veron perustetta, niiden tulee liittyä suoraan tavarahan tai palvelun hintaan.<sup>91</sup> HE 283/1994 vp sisältää yksityiskohtaiset perustelut AVL 79 §:n 1

---

<sup>89</sup> Tämä tuskin tulisi sovellettavaksi esimerkiksi autoveron vientipalautuksen osalta, vaikka vientipalautus onkin usein huomattava osa auton hintaa. Etuyhteyksivaatimus ei kuitenkaan aina täytyisi, sillä vientipalautus on mahdollista saada, vaikka auto myytäisiin jollekin muulle taholle kuin esimerkiksi tytäryhtiölle. Lisäksi rajat ylittävissä tilanteissa markkinahinta määräytyy autoverottomien hintojen perusteella, joten jotta tällainen tilanne soveltuisi, tulisi auto myydä huomattavasti autoverottoman markkinahinnan alle.

<sup>90</sup> *Kallio ym.* 2022 s. 654.

<sup>91</sup> *Kallio ym.* 2022 s. 654.



momentin osalta. Suoraan hintaan liittyviä tukia ovat tuet, jotka määräytyvät tavarain tai palvelun myyntihinnan tai myydyin määrän perusteella.<sup>92</sup> Veron perusteeseen kuuluvia tukia ovat esimerkiksi kuntien isännöitsijöille maksamat kuntalaisille tarjottavan kuntalipun ja normaalin kausilipun hinnanerotukset.<sup>93</sup> Kolmannen osapuolen toimittajalle antama korvaus on vastiketta, jos kyseessä olevien tavaroiden tai palvelujen toimittamisen ja kolmannen osapuolen tarjoaman korvauksen välillä on suora yhteys.<sup>94</sup>

EUT:n antamassa tuomiossa 22.11.2001 asiassa C-184/00 (Office des produits wallons), oli kyse suoraan hintaan luettavalle tuelle asetetuista edellytyksistä. Ratkaisussa määritellään kriteerit, joiden nojalla kansallisten tuomioistuinten tulisi arvioida jotain tiettyä erää tukena tai avustuksena, joka tulee lukea osaksi arvonlisäveron veron perustetta. Tuomioistuimen mukaan ALV-direktiivin 73 artiklan on tulkittava käsittävän yksinomaan kolmannen myyjälle tai palvelun suorittajalle maksamat tuet, jotka ovat kokonaan tai osittain vastiketta tavarain toimituksesta tai palvelun suorituksesta. Ensinnäkin vain se seikka, että tuki voi vaikuttaa sen saajan toimittamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen hintoihin, ei riitä tekemään tuesta veronalaista. Jotta tuen voitaisiin todeta olevan suoraa hintatukea, on lisäksi oltava, että se suoritetaan nimenomaan siitä hyvästä, että tuensaaja toimittaa tietyn tavarain tai suorittaa tietyn palvelun (C-184/00 kohta 12). Toiseksi tavarain tai palvelun lopullisen hinnan tai sen määräytymisperusteen on oltava tiedossa viimeistään verotettavan tapahtuman tapahtumahetkellä. Veron perusteeseen luettavan tuen antajan sitoumus suorittaa tukea synnyttää näin ollen vastaavasti tuensaajalle oikeuden tuen saantiin välittömästi tämän suoritettua verollisen liiketoimen (C-184/00 kohta 13). Kolmanneksi ostajan maksaman hinnan on määräydyttävä siten, että se alenee tavarain myyjälle tai palvelun suorittajalle annetun tuen mukaisesti. Sen tutkimiseksi, onko näin, voidaan verrata tavaroiden myyntihintaa niiden tavalliseen omakustannushintaan tai tutkia, onko tukisummaa pienennetty sen vuoksi, ettei kyseisiä tavaroita tuoteta (C-184/00 kohta 17). Näiden edellytysten täytyessä kansallinen tuomioistuin voi todeta, että kyseessä oleva tuki tulee lukea osaksi veron perustetta.<sup>95</sup>

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan KHO:1996-B-571 katsonut, että maataloustuottajille maksettavat pohjoiset tuet eivät muodosta osaa myytävän tuotteen hinnasta eikä niillä muutoinkaan ollut AVL 79 §:n 1 momentissa tarkoitettuiin tavoiin suoraa yhteyttä tuotteen

---

<sup>92</sup> HE 283/1994 vp. s. 58.

<sup>93</sup> *Kallio ym.* 2022 s. 654.

<sup>94</sup> *Lasok* 2020, s. 204.

<sup>95</sup> Ks. myös *Kallio ym.*, 2022 s. 655.

myyntihintaan. Yleisten toimintaedellytysten parantamiseksi tai toiminnan jatkuvuuden turvaamiseksi saatuja tukia ei lueta osaksi veron perustetta.<sup>96</sup> Yleisiksi tuiksi on katsottu ministeriöiltä haettavat erilaiset avustukset tai tuet sekä alueellisille että yritysکوhtaisille projekteille.<sup>97</sup> Myös Teknologian kehittämiskeskuksen myöntämiä tuotekehitysavustuksia on pidetty yleistukina, joita ei siis lueta osaksi veron perustetta.<sup>98</sup>

Ratkaisussa KHO 18.10.1996 T 3233 pidettiin ratkaisevana sitä, ettei yhtiö suorittanut tai muutoin luovuttanut osaamiskeskusohjelmaan liittyviä tutkimus- ja kehittämispalveluja sisäasiainministeriölle tai sisäasiainministeriön puolesta muille ohjelmassa mukana oleville yrityksille ja yhteisöille maakunnan kehittämisrahasta saamaansa avustusta vastaan. Yhtiö ei siten myynyt sisäasiainministeriölle verollisia palveluja AVL 18 §:n 2 momentissa tarkoitettulla tavalla vastiketta vastaan. Maakunnan kehittämisrahasta yhtiölle myönnettyä avustusta ei näin ollen ollut pidettävä osana veron perustetta. Avustukset eivät määräytyneet tavarun tai palvelun myyntihinnan tai myydyn määrän perusteella eikä niiden tarkoituksena ollut myöskään tavarun tai palvelun myyntihinnan alentaminen. Avustusta pidettiin yleistukena, jota ei ollut luettava osaksi veron perustetta.

Oikeuskäytäntö tukien ja avustusten arvonlisäverollisuudesta perustuu pitkälti kuntien ja yritysten välisiin tilanteisiin. Ratkaisussa KHO 1995-B-569 kunnan omistamalleen yhtiölle maksama toiminta-avustus katsottiin verolliseksi vastikkeeksi yhtiön kunnan puolesta yrittäjälle antamista neuvonta- ja opastuspalveluista. Tämä muutti aikaisemman verotuskäytännön lähestymistavan, sillä yleensä jos kunta osallistuu yksittäisen hankkeen kustannusten kattamiseen tekemänsä rahoitus- tai tukipäätöksen nojalla, on tämä katsottu arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jääväksi tueksi etenkin, jos hanke on saanut myös muuta julkista rahoitusta.<sup>99</sup>

KVL:n ennakkoratkaisussa 2008 N 66 oli kyse tilanteesta, jossa yritys myi kunnille palveluja projektimuodossa. Ratkaisussa kuntien maksamat suoritukset katsottiin verollisiksi vastikkeiksi. Tapauksessa projektitoiminnan harjoittaja ja kunta tekivät *nimenomaisen palveluso-*

---

<sup>96</sup> Kallio, ym. 2022 s. 656. Ks. ratkaisut KHO 1996-B-571, KHO 18.10.1996 T 3240 sekä KHO 14.1.1997 T 27. Lisäksi asiassa C-495/01 katsottiin, että kuivarehualalla myönnettäviä tukia ei ollut luettava veron perusteeseen.

<sup>97</sup> Ks. KHO 28.5.2001 T 1259.

<sup>98</sup> Kallio ym. 2022 s. 656.

<sup>99</sup> Kallio ym. 2022 s. 656.

*pimuksen*. Tämän sopimuksen perusteella kunta tilasi projektitoiminnan harjoittajalta esimerkiksi kunnassa harjoitettavan yritystoiminnan kehittämistä tukevia palveluja. Kunta ei siis ainoastaan myönnä tukirahoitusta projektin kustannusten kattamiseen muiden hanketta rahoittavien julkisyhteisöjen tapaan. Arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden kannalta olisi kyseenalaista, jos verokohtelu tosiasiallisesti määräytyisi lähinnä osapuolten tahdonilmaisun sisällön perusteella.<sup>100</sup> Tämän voitaisiin katsoa olevan edellä mainitun vastaista, sillä kyseessä tulisi olla vastike myös silloin, kun avustus nimestään huolimatta on tosiasiallisesti tuen maksajan suorittamaa vastiketta tuen saajan tälle luovuttamista suoritteista.

Valtiolta tai EU:lta projekteja varten saadut tuet ovat yleensä arvonlisäverottomia yleistukia, kun taas kunta on usein ostajan asemassa suhteessa projekti- tai hankeyhtiöön.<sup>101</sup> Verotuskäytännön muutoksen seurauksena tulkintakysymys kuntien hanketoimintaa varten myöntämien tukien ja avustusten arvonlisäverokohtelusta tulee todennäköisesti KHO:n arvioitavaksi lähivuosina.<sup>102</sup>

Yhteenvedon voidaan todeta, että jotta jokin erä voitaisiin katsoa arvonlisäveron alaiseksi tueksi tai avustukseksi, tulee sen olla jonkin tavaran tai palvelun suorittamisen vuoksi maksettu. Tuella tai avustuksella tulee näin ollen olla suora vaikutus tavaran tai palvelun hintaa alentavana tekijänä. EU-käytännön nojalla näiden kolmen edellytyksen on täyttyvä yhtäaikaisesti: 1) tuki on annettava hyödykkeen myyjälle, 2) tuen on muodostettava vastikkeen tai sen osan sekä 3) kolmannen osapuolen on toimittava tuen antajana.<sup>103</sup>

---

<sup>100</sup> *Kallio ym.* 2022 s. 657.

<sup>101</sup> Verohallinnon ohje: Tuet ja avustukset arvonlisäverotuksessa. Kohta 4 Projektit.

<sup>102</sup> *Kallio ym.* 2022 s. 658.

<sup>103</sup> *Juanto ym.* 2018. s. 197.

## 4 Autovero osana arvonlisäveron veron perustetta marginaali-verotusmenettelyä sovellettaessa

### 4.1 Autoverolain mukainen autovero ja rekisteröity autoveroilmoittaja

Autoveronlain mukaan autoveron suorittamisvelvollisuus syntyy, kun ajoneuvo rekisteröidään tai otetaan verolliseen käyttöön Suomessa (AutoVL 3 §). Autoveroa on suoritettava sekä uudesta että käytetystä ajoneuvosta silloin, kun se tuodaan Suomeen. Autoverolakiin on otettu säännöksiä ajoneuvoista, jotka ovat vapautettu autoverosta. AutoVL 23 §:n nojalla muun muassa pelastusautot, ambulanssit, eläinlääkäriautot ja matkailuautot ovat säädetty verosta vapaiksi. AutoVL sisältää myös taksien osalta erityissäännöksen, jonka nojalla taksi voi olla autoverosta vapaa tiettyjen edellytysten täytyessä (AutoVL 25 §). Lisäksi vamman perusteella ajoneuvon voidaan soveltaa alennettua veroa (AutoVL 26 §). Ajoneuvon ollessa autoverosta vapaa ei myöskään tule pohdittavaksi sitä, miten autoveroa tulisi käsitellä osana arvonlisäveron veron perustetta.

Autoveron suorittamisvelvollisuus syntyy joko ajoneuvon rekisteröinnistä, ajoneuvon ottamisesta verolliseen käyttöön tai siitä hetkestä, jona veroilmoitus annetaan. Lisäksi veron suorittamisvelvollisuus syntyy sellaisesta rakenteen, omistuksen tai käyttötarkoituksen muutoksista, jotka vaikuttavat ajoneuvon verotusperusteisiin. Veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohdan perusteella määräytyvät muun muassa verovelvollisuus, sovellettava veroprosentti ja verotusarvo.<sup>104</sup>

Kun ajoneuvo tuodaan omistusoikeuden luovutuksen seurauksena Suomeen ja se ensirekisteröidään, tulee maksettavaksi autovero. Verovelvollinen on henkilö tai yritys, joka merkitään ajoneuvon omistajaksi liikennerekisteriin. Autoverovelvollinen on se, joka merkitään liikennerekisteriin ajoneuvon omistajaksi. Osamaksukaupassa verovelvollinen on kuitenkin ostaja, joka merkitään liikennerekisteriin ajoneuvon haltijaksi (AutoVL 5 §:n 1 momentti). Ajoneuvosta, joka on otettu käyttöön ennen rekisteröintiä, verovelvollinen on käyttöönottaja (AutoVL 5 §:n 2 momentti). Jos ajoneuvosta on annettu veroilmoitus ennen rekisteröintiä ja verollista käyttöönottoa, verovelvollinen on veroilmoituksen antaja (AutoVL 5 §:n 3 mo-

---

<sup>104</sup> *Kivimies ja Luikku* 2022. s. 212.

menti). Verovelvollisuus määrittää sen, kenen puolesta rekisteröity autoveroilmoittaja maksaa autoveron. Tällä on merkitystä pohdittaessa sitä, voidaanko autoveroa pitää ALV-direktiivin mukaisena läpikulkueränä.

Ajoneuvon luovutuksella tarkoitetaan sen omistusoikeuden tai hallintaoikeuden luovutusta (AutoVL 7 §:n 2 momentti). Omistusoikeuden siirtymistä ei ole määritelty laissa eikä hallituksen esityksessä (HE 54/2020 vp) tämän tarkemmin. Hallituksen esityksen mukaan AutoVL 7 §:n 2 momentti sisältää säännökset verovastuun siirtämisestä kuten aikaisemman AutoVL:n 4 §:n 3 momentissa säädettiin.<sup>105</sup> Hallituksen esityksessä (HE 321/1994 vp) todetaan vain, että ajoneuvon luovutuksella tarkoitetaan sen omistusoikeuden ja muuta hallintaoikeuden luovutusta. Näin ollen ajoneuvon luovutuksen ajankohtana voidaan pitää sitä hetkeä, kun omistusoikeus kauppakirjan nojalla siirtyy ja ostaja merkataan liikennerekisteriin ajoneuvon omistajaksi.

AutoVL:ssa säädetään rekisteröidyn autoveroilmoittajan velvollisuudesta suorittaa autovero. Jos ajoneuvon tuo maahan tai valmistaa rekisteröity autoveroilmoittaja, rekisteröity autoveroilmoittaja on velvollinen suorittamaan veron AutoVL 5 §:n 1 momentissa tarkoitetun verovelvollisen sijasta. Rekisteröity autoveroilmoittaja vastaa myös sellaisen ajoneuvon autoverosta, jonka hän on hankkinut verottomana muulta kuin toiselta rekisteröidyltä autoveroilmoittajalta. Vastuu verosta voidaan kuitenkin siirtää, jolloin siirron saaja on vastuussa verosta. Siirron saajaan sovelletaan, mitä verovelvollisesta säädetään (AutoVL 7 §:n 1 momentti).<sup>106</sup>

Ajoneuvo voidaan rekisteröidä ilman Verohallinnon rekisteröintilupaa, jos veron ilmoittamisesta ja maksamisesta vastaa rekisteröity autoveroilmoittaja. Rekisteröidyksi autoveroilmoittajaksi voi hakeutua OmaVerossa. Ajoneuvon rekisteröinnin jälkeen rekisteröity autoveroilmoittaja tekee autoveroilmoituksen. Rekisteröidyksi autoveroilmoittajaksi voi hakeutua yritys, joka a) tuo maahan uusia tai käytettyjä ajoneuvoja, b) valmistaa ajoneuvoja tai c) aikoo tuoda tai valmistaa ajoneuvoja (AutoVL 46 §). Rekisteröinnin edellytyksenä on muun muassa, että yritys ei ole laiminlyönyt verotukseen liittyviä velvollisuuksiaan.<sup>107</sup> AutoVL 46

---

<sup>105</sup> HE 54/2020 vp s. 115.

<sup>106</sup> Verovastuun siirtämisestä on tehtävä kirjallinen sopimus, jonka siirtäjä on velvollinen ilmoittamaan veroviranomaiselle. Jos tämä ilmoitus laiminlyödään, ajoneuvon luovuttaja ja luovutuksen saaja tai luovuttajat ja luovutuksen saajat vastaavat verosta yhdessä (AutoVL 7 §:n 2 momentti).

<sup>107</sup> Vero.fi: Yritykset ja yhteisöt > Verot ja maksut > Autoverotus > Autoverotuksen rekisteröity autoveroilmoittaja.

§:ssä säädetään tarkemmin autoveroilmoittajien rekisteristä. Autoveroilmoittajien rekisteri on Verohallinnon ylläpitämä rekisteri. Rekisterin tarkoituksena on varmistaa verotus- ja rekisteröintimenettelyn tehokkuus sekä varmistaa ja valvoa rekisteröityjen autoveroilmoittajien luotettavuutta. Verohallinto voi merkitä hakemuksesta rekisteriin sen, joka säännöllisen liiketoiminnan muodossa harjoittaa tai todennäköisesti ryhtyy harjoittamaan lain soveltamisalaan kuuluvien uusien tai käytettyjen ajoneuvojen maahantuontia tai valmistusta (*rekisteröity autoveroilmoittaja*) (AutoVL 46 §:n 1 ja 2 momentti). Voidaan todeta, että rekisteriin pääseminen on melko yksinkertaista. AVL 73 §:n 2 momentti sisältää nimenomaisen säännöksen, jonka nojalla rekisteröidyn autoveroilmoittajan rekisteröidessä autoa asiakkaansa puolesta liikennerekisteriin, sen ei tarvitse maksaa autoveron osalta arvonlisäveroa. Auto-liikkeiden kannattaa siis verotuksellisista syistä liittyä rekisteriin.

## 4.2 Läpikulkuerä vai osa vastiketta?

Seuraavaksi on tarpeen käsitellä yksityiskohtaisemmin sitä, miten autoveroa käsitellään osana arvonlisäveron veron perustetta. Katsotaanko autoveron olevan osa veron perustetta vai veron perusteeseen kuulumaton läpikulkuerä? ALV-direktiivi sisältää läpikulkueriä koskevan säännöksen. Veron perusteeseen ei lueta verovelvollisen ostajalta saamia eritä, jotka ovat *ostajan nimissä ja lukuun* kertyneiden kustannusten korvausta ja jotka verovelvollisen kirjanpidossa käsitellään läpikulkuerinä (ALV-direktiivi 79 artiklan 1 alakohdan c alakohta). AVL ei sisällä vastaavan sisältöistä säännöstä. Verovelvollisen on osoitettava edellä tarkoitettujen kustannusten todellinen määrä, eikä verovelvollinen saa vähentää niihin mahdollisesti sisältyvää arvonlisäveron määrää (ALV-direktiivi 79 artiklan 2 alakohta).

Verot sisällytetään myynnin arvonlisäveron veron perusteeseen silloin, kun ne ovat niin läheisesti sidoksissa tavaran luovutukseen, että ne kuuluvat tämän suorituksen arvoon. Sen osalta, sisällytetäänkö esimerkiksi tietty yksittäinen vero luovutetun tavaran arvoon, ratkaisevaa on se, onko myyjä maksanut sen omissa nimissä ja omaan lukuunsa.<sup>108</sup> Tätä tulisi *Hellstenin* mukaan tulkita yhdessä ALV-direktiivin 79 artiklan kanssa. Arvonlisäveroa ei tule suorittaa toisen nimissä ja toisen lukuun tehtyjen kustannusten korvauksista, vaan ainoastaan omasta liiketoiminnan muodossa tapahtuneesta myynnistä saadusta vastikkeesta.<sup>109</sup>

---

<sup>108</sup> Ks. julkisasiamies Juliane Kokottin 16.3.2006 antama ratkaisuehdotus asiassa C-98/05 De Danske Bilimportører), kohta 17 ja 18.

<sup>109</sup> *Hellsten*, 2010. s. 525.

KILA on ratkaisussaan 1834/2009 käsitellyt läpikulkuerän määritelmää. Se toteaa, että läpikulkuerän tunnusmerkki autoveroa ajatellen on, että asiakkaalta veloitettu ja veronsaajalle asiakkaan puolesta tilitetty autovero on määrältään sama. Autoveroa ei merkitä kirjanpito-velvollisen tuloslaskelmassa myyntituotoksi eikä se tällöin sisälly myöskään kirjanpito-velvollisen liikevaihtoon. Läpikulkueriä ei siis kirjata tulosvaikutteisesti kirjanpitoon. Jos yhtiö esimerkiksi kirjaa kirjanpitoonsa autoveron määrän tulosvaikutteisesti siten, että se katsotaan osaksi liikevaihtoa ja saatua vastiketta, niin tällöin sitä ei voida katsoa läpikulkuerän tapaisesti veron perusteeseen kuulumattomaksi eräksi. Lisäksi tilanteessa, jossa autoliike rekisteröi auton omiin nimiinsä ja maksaa autoveron omaan lukuunsa, katsotaan autoveron osuus osaksi veron perustetta autoa jälleenmyydessä. Seuraavaksi käsitellään, miksi näin toimitaan.

AVL:iin on selvyuden vuoksi otettu nimenomainen säännös, jossa määritellään autoveron suhde arvonlisäveron veron perusteeseen.<sup>110</sup> Autoverolain 46 §:ssä tarkoitetun rekisteröidyn autoveroilmoittajan mainitun lain 7 §:n 1 momentin nojalla liikenneasioiden rekisteriin merkityn ajoneuvon omistajan sijasta ajoneuvosta suorittama ja tältä veloittama autovero ei ole osa autoveroilmoittajan jälleenmyyjältä eikä jälleenmyyjän rekisteriin merkityltä ajoneuvon omistajalta ajoneuvon myynnistä veloittamaa vastiketta (AVL 73 §:n 2 momentti). Tässä säädetään siis autovero tietyin edellytyksin arvonlisäveron veron perusteeseen kuulumattomaksi veroksi.

ALV-direktiivissä tarkoitettu läpikulkuerä on yleensä luonteeltaan viranomaismaksu. Olen-  
naista on, että viranomaismaksu on maksettu lopullisen asiakkaan puolesta, asiakkaan nimissä ja lukuun. Kyse ei siten ole läpilaskuttajan omaan toimintaan liittyvästä viranomaismaksusta. Läpilaskuttaja ainoastaan hoitaa esimerkiksi viranomaisluvan hankkimisen asiakkaan puolesta.<sup>111</sup>

Kun kyse on läpikulkuerästä, ovat sekä alkuperäinen myyjä että lopullinen ostaja tietoisia siitä, kuka on hyödykkeen todellinen myyjä ja ostaja.<sup>112</sup> Sopimus on tällöin tehty alkuperäisen myyjän ja lopullisen ostajan kesken. Myös maksuvelvollisuus on lopullisella ostajalla,

---

<sup>110</sup> Ks. KHO 2012:133, jossa todettiin, että autoveroa oli ennen 1.4.2009 voimaan tullutta lainmuutosta pidettävä ajoneuvon myynnistä suoritettavan arvonlisäveron perusteeseen sisältyvänä verona.

<sup>111</sup> Vero.fi ohje: Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa, kohta 10.3 Läpilaskutus.

<sup>112</sup> Vero.fi ohje: Laskutusvaatimukset arvonlisäverotuksessa kohta 10.3 Läpilaskutus. Vrt. edelleenlaskutus, jossa tätä tietoa ei välttämättä ole.

ei kulujen ensimmäisellä maksajalla eli myyjällä.<sup>113</sup> Myyjän ostajan puolesta maksamina erinä pidetään myös sellaisten muiden verojen maksamista ja edelleen ostajalta veloittamista, joiden osalta verovelvollisuus näitä veroja koskevien säännösten perusteella kuuluu ostajalle.<sup>114</sup> Tällaisena verona voidaan pitää autoveroa silloin, kun se maksetaan ostajan puolesta ja ostajan lukuun.

Koska läpikulkuerän luonteeseen kuuluu, että se laskutetaan samansuuruisena kuin se on alun perin veloitettu, siihen ei ole mahdollista lisätä katetta.<sup>115</sup> Ratkaisussa KHO 1998 T 2082 on todettu, että läpikulkuerän yhteydessä laskutettu muu palkkio on vastiketta läpikulkuerän laskuttamiseen liittyvistä palveluista ja näin ollen tällaisesta muusta palkkiosta tulee myös aina suoritettavaksi arvonnisävero.

ALV-direktiivin 79 artiklan 1 alakohdan c alakohdan mukaisena läpikulkueränä on pidetty myös esimerkiksi keskusverolautakunnan ratkaisussa KVL 2014 N 7 liikenne- ja viestintäministeriön asetukseen perustuvia asiakkaan puolesta maksettuja maksuja. Tapauksessa uusia ja käytettyjä moottoriajoneuvoja myyvä yhtiö rekisteröi ostajan puolesta ajoneuvon tämän nimiin ajoneuvon myynnin yhteydessä. Liikenteen turvallisuusvirasto veloitti tällöin yhtiöltä arvonnisäverottoman rekisteröintimaksun ja uusien ajoneuvojen rekisteröinnin yhteydessä kilpimaksun. Yhtiö veloitti edellä mainitut maksut edelleen sellaisinaan omilta asiakailtaan. Ennakkoratkaisussa keskusverolautakunta katsoi, että yhtiön ajoneuvon ostajan puolesta suorittama rekisteröintimaksu ja kilpimaksu eivät olleet vastiketta asiakkaan ostamasta ajoneuvosta, vaan kyseessä oli ALV-direktiivin 79 artiklan mukainen läpikulkuerä, joka ei ole osa arvonnisäveron veron perustetta.

Jos viranomaismaksua ei ole mahdollista käsitellä läpikulkueränä, se on tyypillisesti osa tavarain tai palvelun myyntiä. Tällöin se luetaan osaksi tavarain tai palvelun myynnistä suoritettavaa arvonnisäveron veron perustetta. Jos edelleen laskuttaja ei täytä arvonnisäverottoman myynnin edellytyksiä, viranomaismaksun edelleen laskutuksesta on suoritettava arvonnisävero.<sup>116</sup>

Keskusverolautakunta on käsitellyt läpikulkuerän määritelmää myös ratkaisun KVL 2022 N 56 yhteydessä. Ratkaisussa katsottiin, että A Oy:n toimeksiantajiensa puolesta maksamat ja

---

<sup>113</sup> Vero.fi ohje: Laskutusvaatimukset arvonnisäverotuksessa kohta 10.3 Läpilaskutus.

<sup>114</sup> *Kallio, ym.* 2022. s. 617.

<sup>115</sup> Vero.fi ohje: Laskutusvaatimukset arvonnisäverotuksessa kohta 10.3 Läpilaskutus.

<sup>116</sup> *Kallio, ym.* 2022. s. 618.



toimeksiantajiltaan edelleen veloittamat ulosoton käsittely- ja tilitysmaksut, hädän täytäntöönpanomaksut sekä oikeudenkäyntimaksut katsotaan ALV-direktiivin 79 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tarkoitetuiksi läpikulkueriksi, joita ei ole luettava A Oy:n luovuttaman arvonlisäverollisen perintäpalvelun veron perusteeseen, kun hakija käsittelee maksut kirjanpidossaan läpikulkuerinä. Tapauksessa tarkoitettuja viranomaismaksuja olivat kaupparekisteriotteen, elinkeinoilmoituksen jäljennöksen, virkatodistuksen ja perukirjan hankkimiskulut, ulosoton käsittely- ja tilitysmaksu, hädän täytäntöönpanomaksu sekä oikeudenkäyntimaksu. Asiassa oli arvioitavana, olivatko nämä edellä mainitut viranomaismaksut sellaisia kustannusten korvauksia, jotka ovat kertyneet hakijan toimeksiantajan nimissä ja lukuun. KVL katsoi, että kyse oli asiakirjoista, jotka hakija tarvitsee suorittaakseen toimeksiantajalleen tarjoamansa oikeudellisen perintäpalvelun. AVL:n mukaan veron perusteeseen on sisällytettävä kaikki hinnanlisät. Ennakkoratkaisuhakemuksessa kuvatuissa olosuhteissa on kysymys oikeudelliselle perintäpalvelulle liitännäisistä suorituksista, joista hakijan on suoritettava arvonlisävero, kun se veloittaa ne edelleen toimeksiantajaltaan. Elinkeinoilmoitusta, virkatodistusta ja perukirjoja tarvitaan perintätoimenpiteiden suorittamista varten. Hakija siis hankkii mainitut asiakirjat, jotta perintätoimenpiteiden suunnittelua varten voidaan varmistua velallisen tai velallisen kuolinpesän varallisuudesta ja velallista koskevista tiedoista. Koska AVL:n mukaan veron perusteeseen on sisällytettävä kaikki hinnanlisät, oli näissä erissä kyse perintäpalvelulle liitännäisistä suorituksista, joista hakijan on suoritettava arvonlisävero, kun se veloittaa ne edelleen toimeksiantajaltaan.

Kuitenkin ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan hakija veloittaa toimeksiantajaltaan myös ulosoton käsittely- ja tilitysmaksun, hädän täytäntöönpanomaksun sekä oikeudenkäyntimaksun. KVL katsoo, että näissä maksuissa on kyse niiden luonteensa puolesta hakijan toimeksiantajalle ulosoton tai oikeudenkäynnin osapuolena kuuluvista maksuista. Tältä osin maksujen voidaan katsoa kertyneen hakijan toimeksiantajan nimissä ja lukuun. Hakija voi siis käsitellä kyseiset maksut läpikulkuerinä, joita ei ole luettava arvonlisäveron perusteeseen, kun hakija käsittelee maksut kirjanpidossaan läpikulkuerinä. Tämä keskusverolautakunnan ratkaisu antaa hyvän kuvan siitä, millä perustein tiettyä erää voidaan pitää läpikulkueränä. Merkitystä on sillä, suoritetaanko jokin maksu oman palvelun suorittamiseksi vaiko palvelun ostajan nimissä ja lukuun.

Yhteenvedona todettakoon, että ajoneuvon rekisteriin merkittävän omistajan ollessa autoverovelvollinen, voidaan katsoa, että ajoneuvon myyjä ei maksa autoveroa omissa nimissään

ja omaan lukuunsa, vaan ajoneuvoliikennerekisteriin merkityn omistajan nimiin ja lukuun. Kohdistamalla autoverovelvollisuus liikennerekisteriin merkittävään omistajaan, päästiin tilanteeseen, jossa autoveron maksuvelvollisuus laukeaa vasta ajoneuvon rekisteröinti- tai käyttöönottohetkellä. Tämän tyyppisellä puhtaasti ajoneuvon käyttöönottovaiheeseen kohdistuvalla myyjän ostajan puolesta maksamalla ja ostajalta veloittamalla autoverolla ei ole asiasta C-98/05 (De Dansk Bilimportører) tehtävän johtopäätöksen mukaan suoraa yhteyttä myyjän suoritukseen eli ajoneuvon luovutukseen.<sup>117</sup> Se ei näin ollen ole ALV-direktiivin 78 artiklan a kohdan tarkoittama myynnin arvonlisäveron perusteeseen sisällytettävä vastikkeen muodostama vero, vaan se on direktiivin 79 artiklan tarkoittama läpikulkuerä. EUT:n ratkaisussa C-98/05 (De Dansk Bilimportører) tuomioistuin lausui, että Tanskan rekisteröintiveroa ei tule sisällyttää osaksi myynnin arvonlisäveron veron perustetta silloin, kun kauppasopimuksessa määrätään, että jälleenmyyjä luovuttaa ajoneuvon rekisteröitynä ja sellaiseen hintaan, joka sisältää jälleenmyyjän ennen luovutusta maksaman rekisteröintiveron. Myös *Linnakangas* on katsonut, että EY-oikeudellisten paineiden vuoksi autoveroa tulisi pitää läpikulkueränä arvonlisäverotuksessa EUT:n 1.6.2006 antaman tuomion asiassa C-98/05 (De Dansk Bilimportører) mukaisesti.<sup>118</sup>

Autoveron määrä ei ole osa ajoneuvosta perittyä vastiketta, eikä se siten sisälly arvonlisäveron veron perusteeseen (AVL 73 §:n 2 momentti). Auton maahantuojat ja jälleenmyyjät erittelevät autoveron osuuden myyntilaskullaan ja veloittavat sen ilman arvonlisäveroa.<sup>119</sup> Tavarantoimittajan maahantuonnin arvonlisäveron perusteeseen ei näin ollen lisätä autoveroa.<sup>120</sup> AutoVL sisältää perustellun selityksen sille, miksi autoveroa ei lueta osaksi veron perustetta tilanteissa, jossa auto rekisteröidään suoraan ostajan nimiin. Tämä johtuu siitä, että autoliike ei ole autoverovelvollinen. Autoliikkeen toimiessa rekisteröitynä autoveroilmoittajana, sillä on velvollisuus suorittaa vero oikean verovelvollisen eli ostajan puolesta (eli ostajan nimissä ja lukuun). On luontevaa katsoa, ettei autoliike tällöin joudu maksamaan arvonlisäveroa sellaisen suorituksen osalta, jota se ei tee omissa nimissä omaan lukuunsa. Tällaisissa tilanteissa autoveron katsotaan olevan ALV-direktiivin 79 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukainen läpikulkuerä.

---

<sup>117</sup> *Hellsten* 2010, s. 530.

<sup>118</sup> *Linnakangas* 2008, s. 10.

<sup>119</sup> *Juanto, ym.* 2018, s. 186.

<sup>120</sup> *Tamminen* 2021 s. 117.

On kuitenkin huomattava, että autovero on osa veron perustetta, jos auto rekisteröidään autoliikkeen nimiin ja vasta tämän jälkeen myydään ostajalle. Tämä tulkinta vastaa EUT:n ratkaisua asiassa C-106/10 (Lidl & Companhia), jossa kohdassa 36 todettiin, ettei ajoneuvoveroa ollut maksettu ajoneuvon hankkijan, vaan direktiivin 2006/112 73 artiklassa tarkoitettua mainitun ajoneuvon toimittajan nimissä. Ajoneuvon toimittajan suorittaman luovutustoimen ja mainitun veron välillä on näin ollen suora yhteys ja vero tulee lukea osaksi arvonlisäveron veron perustetta. Niinpä asiassa käsiteltävänä ollut ajoneuvoveron kaltaista veroa on pidettävä suoraan sen soveltamisalaan kuuluvien ajoneuvojen toimitukseen liittyvänä ja tämän seurauksena arvonlisäveron perusteeseen direktiivin 78 artiklan ensimmäisen kohdan a alakohdan perusteella sisältyvänä (kohta 39).

Yhteenvedon voidaan todeta, että autoveron käsittely osana arvonlisäveron veron perustetta on kytketty selvästi liikenneasioiden rekisteriin merkittyyn ajoneuvon omistajaan ja näin ollen siihen, kenen nimissä ja lukuun autovero maksetaan. Myös sillä on merkitystä, onko autoliike Verohallinnon ylläpitämään rekisteriin merkattu rekisteröity autoveroilmoittaja vai ei. Autovero on autoliikkeen marginaaliverotusmenettelyyn vaikuttamaton erä silloin, kun ostaja hoitaa omissa nimissään ja itsenäisesti autoveroon liittyvät ilmoitukset ja auto rekisteröidään ostajan nimiin.<sup>121</sup> Tällöin myyjälle ei tule pohdittavaksi kysymystä siitä, tuleeko sen sisällyttää autoveron määrä osaksi arvonlisäveron veron perustetta.

Auton myöhempisiin myynteihin sovelletaan arvonlisäveron veron perustetta koskevaa yleissäännöstä, jonka mukaan arvonlisäveron veron peruste on ostajalta veloitettu hinta kaikkine hinnanalisineen. Näin ollen autovero kulkee piilevänä mukana myöhemmissä kaupoissa sen jälkeen, kun auto on ensimmäisen kerran rekisteröity Suomeen. Tällöin piilevän autoveron osuudesta tulee arvonlisävero maksettavaksi.

---

<sup>121</sup> Kallio, *ym.* 2022. s. 674.

## 5 Vientipalautus osana arvonlisäveron veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa

### 5.1 Vientipalautus ja vientipalautusjärjestelmän tarkoitus

Vientipalautusjärjestelmä otettiin käyttöön Suomessa 1.1.2010.<sup>122</sup> Vientipalautus on autoveron laskennallinen palautus sellaiselle hakijalle, joka on vienyt ajoneuvon sen omistajana pysyvästi pois Suomesta. Näin ollen autoveron alkuperäinen maksaja voi olla muu kuin se, joka on alun perin maksanut autoveron eli merkitty ajoneuvoliikennerekisteriin ajoneuvon omistajaksi.<sup>123</sup>

Vientipalautuksesta säädetään autoverolain 29 §:ssä seuraavasti:

Autoveroa palautetaan hakemuksesta, jos Suomessa verotettu ajoneuvo on viety maasta pysyvästi muualla kuin Suomessa käytettäväksi. Vientipalautus myönnetään hakijalle, joka ajoneuvon omistajana on vienyt ajoneuvon muualla kuin Suomessa käytettäväksi.

Veroa palautetaan se määrä, joka samanlaisesta ajoneuvosta kannettaisiin, jos se verotettaisiin käytettynä ajoneuvona Suomesta viennin ajankohtana. Veroa ei palauteta kuitenkaan enempää kuin sitä on ajoneuvosta maksuunpantu. 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 tämän lain perusteella, palautettavaa määrää alennetaan sillä osuudella veron alennuksesta, joka kannettaisiin, jos ajoneuvo luovutettaisiin palautuksen hakemisen ajankohtana muuhun kuin alennettuun veroon oikeuttavaan käyttöön.

Vientipalautuksen myöntämisen edellytyksenä on lisäksi, että

- 1) palautettava määrä on vähintään 500 euroa;
- 2) ajoneuvon ensimmäisestä käyttöönotosta on kulunut enintään kymmenen vuotta vientiajankohtana;<sup>124</sup>
- 3) ajoneuvo on vientipäivänä liikennekelpoisessa kunnossa; ja
- 4) ajoneuvo on poistettu Suomessa liikennekäytöstä ajoneuvolain 112 §:n mukaisesti.

Vientipalautuksen saamiseen on lain nojalla viisi kriteeriä. Ensinnäkin ajoneuvo on vietävä maasta pysyvästi pois muualla käytettäväksi. Toiseksi palautettavan veron määrän on oltava vähintään 500 euroa. Kolmanneksi ajoneuvon käyttöönotosta ei saa olla yli kymmentä

---

<sup>122</sup> Ks. laki 5/2009 ja HE 192/2008. Elviä koskenut sääntely kumottiin 1.4.2009 edellä mainitun lain voimaantulon myötä.

<sup>123</sup> *Hellsten* 2010, s. 531.

<sup>124</sup> Tämän edellytyksen osalta KHO on hakenut EUT:lta ennakkoratkaisua tapauksen KHO 2021:153 osalta. Asiassa on kyse siitä, että onko edellytys EU-oikeuden tavaroiden vapaan liikkuvuuden vastainen. EUT katsoi asiassa, että 10 vuoden sääntö on EU-oikeuden mukainen (asia C-676/21).

vuotta. Neljänneksi ajoneuvon on oltava viennin ajankohtana liikennekelpoisessa käytössä, jonka viime kädessä määrittää Tulli. Viidenneksi ajoneuvo on poistettava liikennekäytöstä Suomessa. Lisäksi on huomattava, että vientipalautusta ei makseta viran puolesta, vaan sitä on erikseen haettava Verohallinnolta. Vientipalautuksen saaminen ei edellytä, että ajoneuvo olisi viety johonkin toiseen EU-valtioon, vaan riittää, että ajoneuvo on viety pysyvästi pois Suomesta.

EU:ssa pyritään varmistamaan ihmisten ja tavaroiden vapaa liikkuvuus. Toisaalta pyritään myös edistämään ympäristönsuojelua, luonnonvarojen riittävyyttä ja terveyttä. Nämä pyrkimykset ovat myös tieliikenneverotuksessa yhä tärkeämpiä – fisikaalisten tavoitteiden ohella tai jopa niiden sijasta.<sup>125</sup> Vientipalautuksen tarkoitus on hallituksen esityksen<sup>126</sup> ja Valtiovarainministeriön lausunnon<sup>127</sup> mukaan varmistaa EU:n yhdenvertaisuusperiaatteen toteutuminen autoverotuksessa ja autoveron kaksinkertaisen verottamisen välttäminen EU:n alueella.

Vientipalautusjärjestelmä on säädetty esimerkiksi sellaisia tilanteita varten, joissa henkilö muuttaa pois Suomesta ja vie omistamansa auton mukanaan. Tällöin on tarpeen poistaa Suomen autoverorasitus, jotta EU:n sisämarkkinoilla voisi toteutua tavaroiden vapaa liikkuvuus ja yhdenvertaisuus. Olisi kohtuutonta, jos yksityinen autonomistaja niin sanotusti menettäisi ajoneuvossa jäljellä olevan autoveron laskennallisen osuuden muuttaessaan sellaiseen valtioon, jossa ei ole käytössä autoverotusjärjestelmää tai vaihtoehtoisesti sellaiseen valtioon, jossa on käytössä autoverojärjestelmä ja jossa hän joutuisi rekisteröinnin seurauksena maksamaan uudelleen autoveron. Vientipalautusjärjestelmä palvelee myös tilanteita, joissa ajoneuvo myydään Suomesta ulkomaille. Tällöin myyjä voi hakea Verohallinnolta autoveron vientipalautusta eikä ajoneuvo näin ollen joudu kaksinkertaisen verottamisen kohteeksi tilanteessa, jossa ajoneuvo myydään sellaiseen valtioon, jossa on myös käytössä autoverojärjestelmä.

## **5.2 Vientipalautus arvonlisäverolain mukaisena tukena tai avustuksena**

Seuraavaksi pohditaan, onko vientipalautus sellainen tuki tai avustus, joka liittyy suoraan tavaran hintaan ja on tällä perusteella osa arvonlisäveron veron perustetta. Keskusverolautakunta viittasi ratkaisussaan 2022 N 27 AVL 79 §:ään, muttei perustellut tätä valintaansa sen

---

<sup>125</sup> *Linnakangas* 2008. s. 4.

<sup>126</sup> HE 192/2008 vp.

<sup>127</sup> Valtiovarainministeriön muistio 13.9.2021 autoveron vientipalautuksen poistaminen verotukilistalta, VM087:00/2017.

tarkemmin. Keskusverolautakunta ei toisaalta myöskään todennut, että vientipalautus katsottaisiin tällaiseksi tueksi tai avustukseksi. Ratkaisussa päädyttiin siihen, että vientipalautus luetaan osaksi veron perustetta marginaaliverotusjärjestelmää sovellettaessa. Tähän ratkaisuun ei päädytty nimenomaisesti sillä perusteella, että vientipalautus katsottaisiin tueksi tai avustukseksi.

On perusteltua arvioida asiaa ratkaisussa C-184/00 (Office des produits wallons) esitettyjen kriteerien perusteella. Jotta vientipalautus voitaisiin lukea arvonlisäveron veron perusteeseen kuuluvaksi tueksi tai avustukseksi, tulisi vientipalautus suorittaa ensinnäkin siitä syystä, että tuensaaja toimittaa tietyn tavarahan. Oikeus vientipalautukseen syntyy auton ulkomaille viennin perusteella. Voidaan siis katsoa, että vientipalautus suoritetaan, koska myyjä toimittaa tietyn tavarahan ulkomaille.<sup>128</sup> Ensimmäisen kriteerin voidaan katsoa täyttyvän tilanteessa, jossa vientipalautus maksetaan, koska on tapahtunut kauppa eli luovutus.

Toiseksi tavarahan tai palvelun hinnan, joko lopullisen hinnan tai vähintään sen määräytymisperusteen, on oltava tiedossa viimeistään verotettavan tapahtuman tapahtumahetkellä. Tukien osalta tämä merkitsee, että veron perusteeseen luettavan tuen antajan sitoumus suorittaa tukea synnyttää vastaavasti tuensaajalle oikeuden tuen saantiin välittömästi tämän suoritettua verollisen liiketoimen. Tilanteessa, jossa auto myydään ulkomaille, on auton myyntihinta tiedossa vientihetkellä. Verohallinto ei kuitenkaan anna mitään sitoumusta myyjälle, vaan vientipalautus haetaan Verohallinnolta auton ulkomaille viennin jälkeen. Vientipalautuksen luonteen vuoksi ei voida katsoa, että tämä toinen kriteeri täyttyisi. Verohallinto maksaa vientipalautuksen tiettyjen edellytysten täytyessä, eikä siitä erikseen anneta mitään sitoumusta eikä myöskään myyjä voi myyntihetkellä tietää varmaksi vientipalautuksena saatavaa määrää.

Kolmanneksi ostajan maksaman hinnan on määräydyttävä siten, että se alenee tavarahan myyjälle tai palvelun suorittajalle annetun tuen nojalla. Jos ulkomaille myydään ajoneuvoja, ei voida katsoa, että vientipalautuksen määrä vaikuttaisi ostajan maksamaan hintaan, sillä ajoneuvon hinta rajat ylittävillä markkinoilla määräytyy autoverottoman hinnan perusteella. Lisäksi vientipalautuksen määrää ei voida tietää auton myyntihetkellä, vaan Verohallinto antaa

---

<sup>128</sup> Toisaalta on huomattava, että vientipalautukseen on oikeutettu myös sellainen henkilö, joka vie autonsa maasta muuttaessaan mukanaan.

siitä päätöksensä myöhemmin. Toki autoliike voi pyrkiä arvioimaan vientipalautuksen määrän. Vientipalautusta ei näin ollen voida lukea tueksi tai avustukseksi, koska kyse on veron palautuksesta, jolla pyritään varmistamaan EU:n yhdenvertaisuusperiaatteen toteutuminen autoverotuksessa.<sup>129</sup>

Vientipalautuksen tarkoituksena ei voida katsoa olevan tavaran myyntihinnan alentaminen, koska koko vientipalautusjärjestelmä perustuu siihen, että EU:n sisämarkkinat toteutuisivat yhdenmukaisesti. Vientipalautusjärjestelmä mahdollistaa sen, että autoliike voi myydä auton ulkomaille. Jos Suomen autoveroa ei palautettaisi auton luovutuksen yhteydessä ulkomaille, olisi lopputuloksena se, ettei Suomesta pystyttäisi myymään autoja ulkomaille koska autovero mukaan lukien ne olisivat huomattavasti kalliimpia verrattuna sellaisten valtioiden autoihin, joissa ei ole käytössä autoverotusjärjestelmää. Kaupat olisivat tällöin lähes aina tappiollisia.

Edellä mainittu huomioiden voidaan päätyä siihen lopputulokseen, että vientipalautusta ei voida katsoa AVL 79 §:ssä tarkoitetuksi tueksi tai avustukseksi. Myös valtiovarainministeriön päätös siitä, että vientipalautus poistettiin verotukien listalta, puoltaa tätä tulkintaa.<sup>130</sup> Valtiovarainministeriön muistiossa todetaan, että autoveron vientipalautus poistetaan verotukilistauksesta, sillä vientipalautuksessa ei ole kyse verotuesta, vaan verotusmenettelystä, jolla varmistetaan EU:n yhdenvertaisuusperiaatteen toteutuminen autoverotuksessa.<sup>131</sup> Lisäksi ottaen huomioon, että vientipalautuksessa on kyse veronpalautuksesta, jota ei voi saada enempää kuin on alun perin maksettu, voidaan todeta, että kyseessä ei ole sellainen tuki tai avustus, joka liittyisi suoraan luovutukseen ja olisi tällä perusteella osa veron perustetta.

### **5.3 Vientipalautus osana veron perustetta käytetyn auton kaupassa marginaaliverotusjärjestelmää sovellettaessa**

Jotta vero, tuki tai muu avustus voidaan katsoa osaksi veron perustetta, sen tulee liittyä suoraan luovutukseen.<sup>132</sup> Lain mukaan vientipalautus myönnetään hakijalle, joka ajoneuvon *omistajana* on vienyt ajoneuvon muualla kuin Suomessa käytettäväksi. Hakijana toimii siis ajoneuvon omistaja. Jos ajoneuvo on autoliikkeen omistuksessa, hakijana toimii autoliike.

---

<sup>129</sup> Valtiovarainministeriön muistio 13.9.2021. VN/10533/2019, VM87:00/2017.

<sup>130</sup> Valtiovarainministeriön muistio 13.9.2021. VN/10533/2019, VM87:00/2017.

<sup>131</sup> Valtiovarainministeriön muistio 13.9.2021. VN/10533/2019, VM87:00/2017.

<sup>132</sup> Ks. julkisasiamies Juliane Kokottin 16.3.2006 antama ratkaisuehdotus asiassa C-98/05 De Danske Bilimportører), kohta 17 ja 18.

Koska vientipalautus on hakijalle (eli tässä tapauksessa myyjälle) kuuluva erä, voidaan katsoa, että se on osa veron perustetta, mikäli se voidaan lukea osaksi saatua vastiketta kaupan yhteydessä (AVL 73 §).<sup>133</sup>

Omistajan käsitteeseen liittyy tiettyjä erikoisuuksia vientipalautuksen osalta. Autoveron vientipalautukseen on oikeutettu sellainen hakija, joka on *omistajana* vienyt ajoneuvon muualla kuin Suomessa pysyvästi käytettäväksi. Kun ajoneuvo on myyty ulkomaille, sen omistaja on vaihtunut. Tästä herääkin kysymys, miten lain esitöissä tätä omistajan käsitettä on tarkasteltu. Hallituksen esityksessä, jonka nojalla vientipalautusjärjestelmä otettiin Suomessa käyttöön (HE 192/2008 vp), todettiin, että vero palautettaisiin sille, joka ajoneuvon omistajana vie ajoneuvon muualla kuin Suomessa käytettäväksi. Omistaja voisi olla suomalainen tai ulkomaalainen yksityishenkilö tai yritys. Omistajan ei tarvitsisi olla sama henkilö, joka on verovelvollisena maksanut autoveron.<sup>134</sup> Autoverotuksessa ajoneuvon omistajana on se, joka merkitään rekisteriin ajoneuvon omistajaksi. Vientipalautuksen osalta lainsäätäjät on halunnut, että vientipalautus maksetaan rekisteriin merkitylle omistajalle, joka on vienyt ajoneuvon pois Suomesta. Jos on tapahtunut transaktio ulkomaille, niin ajoneuvon uusi omistaja ei ole oikeutettu vientipalautukseen, vaan ajoneuvon entinen omistaja, joka on vienyt ajoneuvon pysyvästi pois Suomesta.

Jotta vientipalautus voidaan lukea osaksi arvonlisäveron veron perustetta, on sen ilmevä laista. Perustuslain (731/1999 ”PL”) 81 §:n säätämän legaliteettiperiaatteen mukaan verotuksen tulee perustua lakiin. AVL ei sisällä nimenomasta säännöstä, jonka nojalla vientipalautus tulisi ehdottomasti lukea osaksi veron perustetta. Vaikka laista ei ole suoraan luettavissa, kuuluuko vientipalautus osaksi veron perustetta, tulee pohtia, onko vastaus tähän kuitenkin tulkittavissa laista. Myöskään lainvalmisteluaineistossa (HE 192/2008 vp eikä VaVM 26/2008 vp) ole tätä aihetta tarkasteltu, vaikkakin autoveroa ja sille kannettavaa arvonlisäveroa lainvalmisteluaineistossa on käsitelty. Vaikuttaa siltä, että aihe on tietyllä tapaa joko tarkoituksenmukaisesti sivuutettu tai sitten ei ole lainsäätämisvaiheessa tiedostettu tällaista tulevaa tulkintaongelmaa vientipalautuksen ja arvonlisäveron suhteesta. On pohdittava myös ALV-direktiivin tulkintavaikutusta ja sitä, voidaanko vastaus tutkimuskysymykseen johtaa direktiivistä. Tulkintavaikutuksella tarkoitetaan sitä, että kansallisia säännöksiä on, aina kun

---

<sup>133</sup> Vrt. autovero ensirekisteröinnin yhteydessä, jolloin autovero maksetaan auton omistajan eli ostajan nimissä ja lukuun.

<sup>134</sup> HE 192/2008 vp. s. 33.



mahdollista, tulkittava siten, että tulkinta täyttää direktiivin säännöksen vaatimukset ja päämäärän.<sup>135</sup> Keskusverolautakunta on ennakkoratkaisussaan KVL 2022 N 27 todennut, että vientipalautus tulisi lukea osaksi arvonlisäveron veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa. Ratkaisu ei ole lainvoimainen.

Edellä mainituin perustein vientipalautuksen ei voida katsoa olevan sellainen tuki tai avustus, joka voitaisiin AVL 79 §:n nojalla lukea osaksi veron perustetta. Pohdittavaksi jää, onko vientipalautus osa AVL 73 §:n mukaista ostajan ja myyjän väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnanlisät.

Vientipalautusta ei mainita kauppakirjassa ajoneuvoa ulkomaille myydessä, sillä kyse on suomalaisen autoveron vientipalautuksesta, joka ei vaikuta rajat ylittävässä kaupankäynnissä ajoneuvon hintaan. Ottaen huomioon, että arvonlisäveroa ei tulisi joutua suorittamaan enempää kuin sopimuksen mukaan kertyvän tosiasiallisen vastikkeen perusteella, voidaan puoltaa tulkintaa, jonka nojalla vientipalautusta ei tulisi lukea osaksi voittomarginaalia.<sup>136</sup> Kun auto myydään ulkomaille, ei kauppasopimuksella ole tarvetta mainita vientipalautuksen määrästä.

Vientipalautuksen tulisi olla suoraan yhteydessä liiketoimeen, jotta se voitaisiin ALV-direktiivin nojalla lukea osaksi veron perustetta. Tällöin tulee erityisesti pohtia sitä, kenellä on oikeus vientipalautukseen ja millä perustein. Direktiivin nojalla myös kolmannen maksaman erän voidaan katsoa olevan osa saatua vastiketta, jos se on suoraan yhteydessä liiketoimeen. Koska AutoVL:kaan ei rajaa vientipalautusta pelkästään elinkeinonharjoittajille, ei vientipalautusta voida pitää yksinomaan liiketoimintaan liittyvänä eränä, tukena tai palautuksena.

ALV-direktiivin 312 artiklan mukaan voittomarginaalijärjestelmässä myyntihinnalla tarkoitetaan kaikkea sitä vastiketta, jonka verovelvollinen jälleenmyyjä on saanut tai saa hankkijalta taikka kolmannelta, mukaan lukien liiketoimeen suoraan liittyvät tuet, verot, tullit, ennakkomaksut sekä verovelvollisen jälleenmyyjän hankkijalta veloittamat liitännäiskustannukset. Autoveron vientipalautus maksetaan ajoneuvon ulkomaille viennin perusteella, ei ajoneuvon luovutuksen perusteella. Vientipalautukseen on oikeutettu myös henkilö, joka muuttaa maasta ja ottaa ajoneuvonsa mukaan edellyttäen, että muutkin vientipalautuksen

---

<sup>135</sup> *Ääriä* 2020, s. 579.

<sup>136</sup> Ks. *Saari*, 2017, s. 177.

edellytykset täyttyvät. AutoVL ei siis rajaa millään tavoin sitä, tuleeko kyseessä olla vastikkeellinen luovutus vai esimerkiksi maastamuutto, jotta auton omistaja olisi oikeutettu vientipalautukseen.

On myös pohdittava sitä, miten vientipalautus vaikuttaa ajoneuvon hintaan. On kiistatta selvää, että autoliike huomioi autoa ulkomaille myydessään, että se tulee saamaan autosta vientipalautuksen, jos tietyt AutoVL 29 §:ssä säädetty edellytykset täyttyvät. Vientipalautus ei näin ollen ole neutraali ulkopuolinen erä, jolla ei olisi minkäänlaista vaikutusta tapahtuman kanssa. Vaikka vientipalautuksen voidaan todeta vaikuttavan auton hinnan määräytymiseen, ei silti voida katsoa, että sillä olisi suora yhteys luovutukseen, sillä kyseessä on verotusmenettely, jonka avulla pyritään turvaamaan yhdenvertaisuuden toteutuminen EU:ssa autoverotuksen osalta. Jopa hallituksen esityksessä (HE 192/2008 vp) todetaan, että ajoneuvon omistusoikeuden luovuttamista viennin yhteydessä ei edellytetä, vaan palautus voi koskea myös tilanteita, joissa ajoneuvo siirretään pysyvästi ulkomaille esimerkiksi muuton yhteydessä.<sup>137</sup> Jos autoveroa ei saataisi vientipalautuksena takaisin, suomalaiset yritykset tuskin pystyisivät käymään kauppaa ajoneuvoilla kansainvälisillä rajat ylittävillä markkinoilla, eikä tavaroiden vapaa liikkuvuus EU:n sisämarkkinoilla tällöin toteutuisi.

Koska autovero kulkee piilevänä<sup>138</sup> myöhemmissä luovutuksissa ensirekisteröinnin jälkeen, maksetaan sen osalta arvonlisäveroa ensirekisteröinnin jälkeen tapahtuvissa luovutuksissa. Tämä puoltaa vientipalautuksen katsomista osaksi arvonlisäveron veron perustetta marginaaliverotusjärjestelmää sovellettaessa, sillä autovero on huomioitu piilevänä mukana auton ostohinnassa. Jos vientipalautusta ei luettaisi osaksi veron perustetta, kaventuisi voittomarginaali perusteettomasti. Tällöin voitollinen toiminta saataisiin näyttämään kannattamattomalta arvonlisäverotuksen näkökulmasta. Keskusverolautakunta on argumentoinut antamassaan ratkaisussa tämän puolesta. Tarvitaan kuitenkin lainsäädännöllinen pohja, jotta tällaiseen lopputulokseen voitaisiin päätyä rikkomatta verotuksen legaliteettiperiaatetta.

---

<sup>137</sup> HE 192/2008 vp s. 33.

<sup>138</sup> *Piilevällä verolla* tarkoitetaan yleensä kulutusverotuksessa sitä verorasitusta, joka säädetyn verokannan lisäksi kohdistuu hyödykkeen hintoihin. Piilevää veroa aiheutuu, jos tuotanto- tai jakelutoiminnassa käytettävistä tavaroista tai palveluista kannetaan veroa, jota ei voida vähennyksen avulla poistaa. (*Juanto ym.* 2018, s. 13).

Verojärjestelmän toimivuuden kannalta olisi kuitenkin loogista, että vientipalautus katsottaisiin osaksi veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa. Tällöin voittomarginaali ei kapenisi perusteettomasti. Jos autovero sisältyy piilevänä ostohintaan niin myös vientipalautuksen tulisi olla osa veron perustetta.

Tieliikenneverotuksen keskeinen tavoite on fiskaalinen eli tavoitteena on tuoda valtiolle verotuloja.<sup>139</sup> Tämä tavoite ja marginaaliverotusjärjestelmän tarkoitus huomioiden voidaan puoltaa tulkintaa, jonka nojalla vientipalautuksen tulisi olla osa veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa. Veroista on kuitenkin säädettävä laissa legaliteettiperiaatteen nojalla, joten tällaista tarkoitukseen sidonnaista tulkintaa ei voida verotuksessa pitää perusteltuna.

#### **5.4 KVL 2022 N 27**

On perusteltua käydä keskusverolautakunnan ratkaisu KVL 2022 N 27 yksityiskohtaisesti läpi, sillä ratkaisu on ainutlaatuinen. Aikaisempaa vientipalautuksen veronperusteisuutta käsittelevää oikeuskäytäntöä ei ole. Tämän tutkimuksen osalta keskusverolautakunnan ratkaisulla on näin ollen keskeinen merkitys. Tässä alaluvussa keskitytään erityisesti siihen, mitkä seikat keskusverolautakunta katsoi merkittäväksi ratkaisun lopputuloksen kannalta ja toisaalta, jätettiinkö jotain merkittävää huomiotta ratkaisua tehtäessä. Keskusverolautakunnan ratkaisu on äänestysratkaisu, mikä myös osaltaan osoittaa, että asia on tulkinnanvarainen.

Keskusverolautakunnan ratkaisussa 2022 N 27 on kyse siitä, tuleeko A Oy:n lukea AutoVL:n 29 §:ssä tarkoitettu vientipalautus toiseen EU-maahan myytävän auton myynnistä saadun vastikkeen lisäykseksi. A Oy soveltaa marginaaliverotusmenettelyä käytettyjen autojen kaupassa. Veron perusteen määrittämiseen A Oy soveltaa yksinkertaistettua menettelyä. Asiassa oli ratkaistavana, tuleeko vientipalautuksen määrä lukea osaksi ajoneuvon myynnistä laskettavaa voittomarginaalia eli veron perustetta.

Tapauksessa autoliike myy ajoneuvon autoliikkeen toisessa EU-valtiossa sijaitsevalle tytäryhtiölle tai vaihtoehtoisesti ulkopuoliselle autoliikkeelle. Tämän jälkeen yhtiö kuljettaa sen ostajalle toiseen EU-valtioon, tekee liikennekäytöstä poistoa koskevan ilmoituksen Lii-

---

<sup>139</sup> *Linnakangas* 2008. s. 6.

kenne- ja viestintävirastolle sekä hakee vientipalautusta Verohallinnolta. Verohallinto palauttaa hakemuksesta vientipalautuksen autoliikkeelle, mikäli kaikki vientipalautuksen saamisen edellytykset täyttyvät.

Käytetyt autot, jotka yhtiö ostaa Suomesta, ovat tyypillisesti Suomessa liikennerekisterissä. Tämän vuoksi Suomesta ostetun käytetyn ajoneuvon ostohinta sisältää yleensä piilevän autoveron hintarasisituksen. Kun yhtiö myy käytetyn ajoneuvon toiseen EU-maahan pysyvästi käytettäväksi, yhtiölle syntyy oikeus saada vientipalautus AutoVL 29 §:ssä säädettyin edellytyksin. Vientipalautusta haetaan Verohallinnolta erikseen. Autoveron vientipalautuksen tarkkaa määrää ei myyntihetkellä voida tietää. Verohallinto käytännössä palauttaa autoveroa sen määrän, joka samanlaisesta ajoneuvosta kannettaisiin, jos se verotettaisiin käytettynä ajoneuvona Suomesta viennin ajankohtana (AutoVL 29 §:n 2 momentti). Ratkaisussa todettiin, että koska vertailuhintaa on Suomen pieniltä markkinoilta vaikea löytää, ei lopullisen vientipalautuksen määrä ole käytännössä koskaan tiedossa hakemusta tehtäessä.

Tapauksessa otettiin huomioon, miten lopullisen vientipalautuksen määrä vaikuttaa myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen. Vientipalautuksena saatava määrä ei yhtiön tapauksissa koskaan vaikuta kauppahintaan siten, että autoveron vientipalautuksen lopullisella määrällä olisi vaikutusta asiakkaan kanssa sovittuun lopulliseen kauppahintaan. Tämä seikan katsottiin puoltavan sitä, ettei vientipalautusta voida lukea osaksi veron perustetta, kun se ei AVL 73 §:n mukaisesti vaikuta ostajan ja myyjän välillä olevaan sopimukseen millään tavoin.<sup>140</sup>

Jos vientipalautus vaikuttaisi kauppahintaan siten, että kauppahintaa oikaistaisiin lopullisen vientipalautuksen määrän perusteella, olisi perusteltua puoltaa sitä, että vientipalautuksella olisi välitön yhteys liiketoimeen. Tällöin se tulisi lukea osaksi saatua kauppahintaa ja näin ollen myös osaksi veron perustetta. Tässä tapauksessa vientipalautuksen lopullisella määrällä ei kuitenkaan ollut merkitystä asiakkaan kanssa sovittuun kauppahintaan.

Ratkaisussa otettiin huomioon muiden säännösten ohella AVL 79 k §. Pykälän 1 momentin mukaan verovelvollinen jälleenmyyjä saa käyttää voittomarginaalina oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain 11 ja 12 §:ssä tarkoitetun verokauden voittomarginaalia. Saman pykälän 2 momentin mukaan verokauden voittomarginaali on verokauden aikana

---

<sup>140</sup> On kuitenkin kiistatta selvää, että autoliike autoa myydessään ulkomaille huomioi autosta saatavan vientipalautuksen myyntihinnan määrittämisen yhteydessä.

myydyistä 79 a §:ssä tarkoitetun menettelyn piiriin kuuluvista tavaroista saatujen vastikkeiden yhteismäärän ja sen aikana hankittujen mainitun menettelyn piiriin kuuluvien tavaroiden ostohintojen yhteismäärän erotus. Ratkaisussa huomioitiin myös AVL 79 §, jonka mukaan veron perusteeseen luetaan suoraan tavaran tai palvelun hintaan liittyvät tuet ja avustukset. Vientipalautuksen ei kuitenkaan todettu olevan tällainen tuki tai avustus.

Myös hallituksen esityksessä esitetyt veron perustetta koskevan yleissäännöksen yksityiskohtaiset perustelut otettiin huomioon. Hallituksen esitys (HE 88/1993 vp) korostaa tältä osin sopimuksen roolia. Ratkaisussa otettiin huomioon myös ALV-direktiivin keskeiset säännökset marginaaliverotusjärjestelmän osalta. ALV-direktiivin 312 artiklan 1 kohdan mukaan myyntihinnalla tarkoitetaan kaikkea sitä vastiketta, jonka verovelvollinen jälleenmyyjä on saanut tai saa hankkijalta taikka kolmannelta, mukaan lukien liiketoimeen suoraan liittyvät tuet, verot, tullit, ennakkomaksut sekä verovelvollisen jälleenmyyjän hankkijalta veloittamat liitännäiskustannukset, kuten provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskulut, pois lukien kuitenkin 79 artiklassa tarkoitetut määrät. Artiklan erikseen luettelemat erät ovat maksuja, jotka kohdistuvat myyjälle. Artiklan sanamuodosta ei suoraan päästä siihen lopputulokseen, että vientipalautuksen tulisi olla osa veron perustetta. Vientipalautus on luonteeltaan veron palautus, kun taas direktiivin mainitsevat erät ovat luonteeltaan maksuja, ei palautuksia. Artiklan nojalla esimerkiksi autovero luetaan osaksi veron perustetta, jollei sitä käsitellä 79 artiklan mukaisena läpikulkueränä, eli jollei sitä makseta ostajan nimissä ja lukuun.

ALV-direktiivin 315 artiklassa säädetään voittomarginaalista. Artiklan nojalla käytettyjen tavaroiden luovutuksen veron perusteena on verovelvollisen jälleenmyyjän saama voittomarginaali vähennettynä voittomarginaaliin kuuluvalla arvonlisäveron määrällä. Verovelvollisen jälleenmyyjän voittomarginaali vastaa verovelvollisen jälleenmyyjän perimän tavaran myyntihinnan ja ostohinnan välistä eroa.

Keskusverolautakunnan mukaan seuraavat seikat puolsivat sitä tulkintaa, että ajoneuvon myynnistä saatu vastike ei sisällä vientipalautusta eikä sitä siten olisi pidettävä vastikkeena ajoneuvon myynnistä: a) vientipalautuksen määrä ei ole osa hakijan ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa ajoneuvon hintaa sekä b) hintaa ei myöskään millään tavoin jälkikäteen oikaista hakijan saamalla vientipalautuksen määrällä.

Lopulta keskusverolautakunta päätyi kuitenkin vetoamaan ratkaisussaan marginaaliverotusjärjestelmän tarkoitukseen sekä asian kokonaisuutensa tarkoituksena on poistaa kaksinkertainen verotus tilanteissa, joissa jo kertaalleen kulutukseen myyty tavara palaa uudelleen kaupalliseen vaihdantaketjuun. Järjestelmä on toteutettu siten, että näissä tilanteissa verotetaan ainoastaan elinkeinonharjoittajan voittomarginaalia. Keskusverolautakunta totesi, että tässä tapauksessa marginaaliverotus ei tosiasiansa kohdistu hakijan saamaan voittomarginaaliin eli saatujen vastikkeiden ja ostohintojen yhteismäärän erotukseen. Autoveron osuus on laskelmalla otettu huomioon ostohintojen yhteismäärän erotuksessa, vaikka sen myyntihetkellä jäljellä oleva määrä tullaan saamaan vientipalautuksena takaisin ja voidaan ennakoita myyntihinnassa. Jos vientipalautusta ei oteta huomioon veron perusteessa, niin ostohinnan sisältämä, mutta vientipalautuksena takaisin saatu autoveron osuus jäisi verottamatta ja marginaaliverolaskelma osoittaisi toiminnan olevan marginaaliverotuksen kannalta tappiollista tai vähemmän kannattavaa vientipalautuksena takaisin saadun määrän verran. Keskusverolautakunnan mukaan autoliikkeen toimintaan kohdistuva voittomarginaalin verotus ei siten kuvaa esitetystä tilanteesta hakijan toiminnan taloudellista todellisuutta.

Lopuksi keskusverolautakunta vielä yhteenvedona totesi, että ottaen huomioon marginaaliverotusjärjestelmän tarkoitus ja se, että vientipalautuksen yksinomaisten tarkoituksena on poistaa Suomen ulkopuolelle käytettäväksi vietyihin ajoneuvoihin sisältynyt Suomen autovero, sekä AVL 79 k §:n 4 momentti, se katsoo asiaa kokonaisuutena arvioiden, että hakijan on tapauksen mukaisissa olosuhteissa oikaistava ostohintojen yhteismäärää lisäämällä verokauden voittomarginaaliin toisiin EU-maihin myydyistä ajoneuvoista saamansa vientipalautuksen määrä. Hakemuksessa esitettyissä olosuhteissa vientipalautuksen huomioon ottamatta jättäminen voittomarginaalia eli veron perustetta määritettäessä merkitsisi hakijalle myönnettävää *järjestelmän tarkoituksen vastaista perusteetonta etua*. Järjestelmän vastaisella perusteettomalla edulla keskusverolautakunta viittaa todennäköisesti marginaaliverotusmenettelyn tarkoitukseen ja erityisesti voittomarginaalin käsitteeseen, jonka nojalla yhtiön luovutuksista saama kate muodostaa kokonaisuudessaan arvonnäköveron veron perusteen. Keskusverolautakunta katsoo tämän katteen sisältävän myös vientipalautuksena saadun määrän, sillä muuten yhtiön voitaisiin katsoa saavan järjestelmän tarkoituksen vastaista perusteetonta etua.

Ratkaisussa kiinnitettiin huomiota myös yhtiön kirjanpitoon. Tapauksessa saadun lisäselvityksen perusteella käytetyn auton ostohinta kirjataan marginaaliverollisiin ostoihin sille kohdekuukaudelle, jona auto ostetaan. Yhtiön myydessä auton marginaaliverollisiin myynteihin kirjataan ostajan ja yhtiön auton myynnistä sopima kauppahinta. Kun auto myydään ulkomaille, kirjataan viennin jälkeen vientipalautuksesta yhtiön taseelle saaminen (tilille siirtosaamiset) oman arvion mukaisesti. Tämä saaminen näkyy yhtiön taseella. Tuloslaskelman puolella vastakirjaus tehdään ostot Alv-0% -tilille, koska tällä tilillä ei ole vaikutusta yhtiön arvonlisäverotukseen.<sup>141</sup> Kun yhtiö saa vientipalautusta koskevan päätöksen Verohallinnolta, näitä arvioita oikaistaan ja siirtosaaminen kirjataan alas. Yhtiö on siis kirjannut vientipalautuksen tulosvaikutteisesti. Tämän voidaan toisaalta katsoa puoltavan sitä, että yhtiö katsoo vientipalautuksen olevan osa kauppahintaa. Kirjaamisella ei kuitenkaan voida katsoa olevan ratkaisevaa merkitystä arvonlisäverotuksen osalta, sillä jonkun erän tietynlainen käsittely kirjanpidossa ei määrittele erän käsittelyä arvonlisäverotuksessa. Arvonlisäverolaki määrittelee sen, katsotaanko jokin erä osaksi arvonlisäveron veron perustetta.

Koska ratkaisu on äänestysratkaisu, on tarpeen käydä yksityiskohtaisesti läpi myös eri mieltä olleen jäsenen äänestyslausunto. Eri mieltä ollut *Ruohola* on äänestyslausunnossaan sitä mieltä, että vientipalautuksen ei tulisi olla osa veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa. *Ruoholan* mukaan tässä tapauksessa vientipalautus ei ole osa kauppahintaa eikä vientipalautuksen lopullisella määrällä ole vaikutusta asiakkaan kanssa sovittuun lopulliseen kauppahintaan. Marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa vero lasketaan voittomarginaalin perusteella. Voittomarginaalia laskettaessa tavaran myyntihintana pidetään tavaran myynnistä saatua vastiketta. Arvonlisäverolain 73 §:n 1 momentin yleissäännöksen mukaan taas vastikkeella tarkoitetaan myyjän ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa hintaa, joka sisältää kaikki hinnannlisät. Ennakkoratkaisuhakemuksen ja toimitetun lisäselvityksen perusteella vientipalautus ei ole osa hakijan ja ostajan väliseen sopimukseen perustuvaa ajoneuvon hintaa eikä hintaa myöskään millään tavoin jälkikäteen oikaista hakijan saamalla vientipalautuksen määrällä. Ennakkoratkaisuhakemuksessa esitetyissä olosuhteissa ajoneuvon myynnistä saatu vastike on siten *Ruoholan* mukaan ostajan ajoneuvosta hakijalle maksama hinta, joka perustuu osapuolten väliseen sopimukseen arvonlisäverolain 73 §:n 1 momentissa säädetyllä tavalla. *Ruohola* ei löytänyt lainsäädännöstä tukea sellaiselle tulkinnalle,

---

<sup>141</sup> Tarkennuksena voidaan mainita, että marginaaliverollisille ostoille ja myynneille on yleensä erikseen marginaaliverolliset ostot -tili sekä marginaaliverolliset myynnit -tili. Näiden tilien perusteella nähdään suoraan verokauden voittomarginaali. Ostot alv 0 % -tilin saldo ei näin ollen vaikuta voittomarginaalin laskentaan.

että vientipalautus voitaisiin lukea osaksi veron perustetta. Hän ei ottanut huomioon marginaaliverotusmenettelyn tarkoitusta eikä muutoinkaan perustellut näkemystään kokonaisharkinnan avulla. Lisäksi hän ei ole maininnut perusteluissaan AVL 79 k §:n 4 momenttia. *Ruohola* totesi myös, ettei Verohallinnon myöntämää vientipalautusta voida pitää arvonlisäverolain 79 §:n mukaisena veron perusteeseen luettavana suoraan tavaran tai palvelun hintaan liittyvänä tukena tai avustuksena. Näin ollen vientipalautusta ei voitaisi myöskään pitää osana vastiketta ajoneuvon myynnistä. Täten vientipalautus ei *Ruoholan* mukaan ole osa voittomarginaalia eli veron perustetta marginaaliverotusmenetelmää sovellettaessa.

*Ruoholan* lausunnossa tukeudutaan lain sanamuodon mukaiseen vastikkeen määritelmään, ja näin ollen merkittävää on se, mitä osapuolet ovat sopineet kauppasopimuksella. Koska vientipalautuksella ei ollut vaikutusta kauppahintaan, ei sen myöskään voida *Ruoholan* mukaan katsoa olevan osa veron perustetta. *Ruohola* siis argumentoi erityisesti osapuolten tekemän sopimuksen muodostaman vastikkeen näkökulmasta. Sopimus on suuressa osassa, kun määritetään veron perustetta. Sopimuksen painoarvoa tämän tutkimuskysymyksen osalta ei saa missään nimessä väheksyä. On kuitenkin huomioitava, että esimerkiksi tuet ja avustukset luetaan osaksi veron perustetta vaikkei niitä mainita kauppasopimuksilla. Vientipalautuksen ei kuitenkaan voida katsoa olevan tällainen tuki tai avustus, joten on perusteltua esittää väite, että jollei vientipalautus vaikuta lopullisen kauppahinnan määräytymiseen, sitä ei myöskään tulisi lukea osaksi veron perustetta.

Arvonlisäverotuksen ollessa harmonisoitua EU:n alueella herää kysymys, onko KVL:n ratkaisu sitten perusteltu direktiivin tulkintavaikutuksen nojalla? Tulkintavaikutuksen mukaan kansallisia säännöksiä sovelletaan EU-oikeuden valossa. Jos kansallisen lain säännös on direktiivin kanssa ristiriidassa, tulee tätä kansallista säännöstä tulkita direktiivin mukaisesti. Vaihtoehtoisista tulkintavaihtoehdoista valitaan se, mikä parhaiten toteuttaa ratkaisutilanteessa relevantin EU-normiston tarkoituksen.<sup>142</sup> Keskusverolautakunta ei nostanut tässä yhteydessä keskeiseen asemaan direktiivin tulkintavaikutusta, mutta kävi kuitenkin ratkaisussaan läpi ALV-direktiivin soveltuvat säännökset. EUT:lla ei ole vakiintunutta oikeuskäytäntöä sen osalta, miten vientipalautuksen kaltaiset veronpalautukset tulisi lukea osaksi arvon-

---

<sup>142</sup> *Määttä* 2014. s. 209.



lisäveron veron perustetta. Tähän vaikuttaa osaltaan se, ettei vientipalautusjärjestelmän kaltaista järjestelmää ole monessakaan EU:n jäsenvaltiossa käytössä. Vastaavat järjestelmät ovat kansallisia, eikä niitä ole harmonisoitu EU:ssa.

Keskusverolautakunnan ratkaisussa ei ole otettu huomioon direktiiviä riittävässä määrin. Ratkaisussa ei ole käsitelty lainkaan sitä, ettei vientipalautus ole luovutukseen suoraan yhteydessä oleva erä, sillä vientipalautus saadaan luovutuksesta huolimatta. Vientipalautuksen saaminen perustuu ajoneuvon liikennerekisteristä poistamiseen ja maasta pysyvästi viemiseen. Vientipalautukseen on oikeutettu myös sellainen yksityinen henkilö, joka maasta muuttaessaan vie autonsa pysyvästi pois toiseen valtioon. Tämä viittaa siihen, ettei vientipalautusta voida katsoa osaksi veron perustetta.<sup>143</sup> Onko tällaisessa tilanteessa, jossa nimenomaan on kyse transaktiosta sitten tarpeen ottaa huomioon tilanne, jossa ei ole kyse transaktiosta? Tähän on perusteltua vastata myöntävästi, sillä ALV-direktiivissä säädetään nimenomaisesti suoraan liiketoimeen liittyvät erät osaksi veron perustetta.

Vientipalautus ei liity myyjän ja ostajan väliseen kauppasopimukseen, vaan se haetaan erikseen Verohallinnolta ajoneuvon maasta viennin jälkeen. Lakia tulkittaessa sen sanamuodon mukaisesti vientipalautusta ei tulisi lukea osaksi veron perustetta, koska se ei ole osa myyjäliikkeen ja ostajan välisen sopimuksen sisältämää kauppahintaa. Myös kaikki hinnanlisät tulee lukea osaksi veron perustetta AVL 73 §:n nojalla. On pohdittava, voitaisiinko vientipalautuksen tulkita olevan tällainen hinnanlisä, joka on kolmannen osapuolen maksama. Esimerkiksi laskutuslisät ovat tällaisia hinnanlisiä, jotka kuuluvat osaksi veron perustetta. Vientipalautusta olisi kuitenkin haastavaa lukea tällaiseksi hinnanlisäksi, sillä se on luonteeltaan veron palautus, joka maksetaan sen johdosta, että auto poistetaan liikennerekisteristä ja vietään pysyvästi pois maasta. Autoveron veron peruste poistuu, kun ajoneuvo vietään pysyvästi pois Suomesta. Tämän seurauksena ajoneuvon ensirekisteröinnin tai käyttöönoton yhteydessä maksetusta autoverosta maksetaan vientipalautuksena se määrä, joka samanlaisesta ajoneuvosta kannettaisiin, jos se verotettaisiin käytettynä ajoneuvona Suomesta viennin ajankohtana.

Marginaaliverotusjärjestelmän tarkoitus on verottaa voittomarginaalia kokonaisuudessaan, ei vain osaa saadusta voitosta. Voittomarginaali määräytyy lain sanamuodon mukaisesti

---

<sup>143</sup> *Hellsten* 2010. s. 531.

osto- ja myyntihinnan välisen erotuksen perusteella. On pohdittava myyntihinnan ja ostohinnan määritelmiä perusteellisemmin, jotta voidaan selvittää, voitaisiinko direktiivin tulkintavaikutuksen nojalla vientipalautus lukea osaksi veron perustetta. Myyntihintaan kuuluu ALV-direktiivin 312 artiklan nojalla myös kolmannen maksama erä, mikäli se liittyy suoraan liiketoimeen. Tästä päästäänkin kysymykseen siitä, onko vientipalautus kolmannen myyjälle maksama liiketoimeen suoraan liittyvä erä ja näin ollen osa kauppahintaa? Tähän kysymykseen keskusverolautakunta ei ratkaisussaan ottanut kantaa. Hakijalle syntyy oikeus vientipalautukseen sen perusteella, että ajoneuvo on viety pysyvästi muualla kuin Suomessa käytettäväksi. Näin ollen esimerkiksi yksityishenkilö on oikeutettu saamaan vientipalautuksen Suomesta pois muuttaessaan. Vientipalautuksen saamisen ratkaisee ajoneuvon maasta vienti sekä liikennerekisteristä poistaminen. Sillä, että on tapahtunut transaktio, ei ole merkitystä vientipalautuksen saamisen osalta. On otettava huomioon, että myös yksityishenkilö voi saada rekisteröintiveron palautuksen maasta muuttaessaan.<sup>144</sup> Tämä on merkittävä seikka pohdittaessa sitä, voidaanko vientipalautusta pitää suoraan liiketoimeen liittyvänä eränä. Vientipalautuksen ei voida katsoa olevan suoraan liiketoimeen liittyvä erä, koska se palautetaan hakijalle siitä syystä, että se on vienyt omistamansa auton ulkomaille pysyvästi käyttöön eikä siitä syystä, että on tapahtunut luovutus.<sup>145</sup> Vientipalautusjärjestelmän tarkoituksena on turvata yhdenvertaisuus EU:n sisämarkkinoilla eikä sitä ole säädetty sen vuoksi, että se vaikuttaisi arvonlisäverotukseen.

Vientipalautus ei ole osa myyntihintaa. Voitaisiinko vientipalautus sitten jollain perusteella lukea ostohintaa lisääväksi eräksi? Tällainen toimintatapa ei vaikuttaisi kovin todennäköiseltä, sillä lain sanamuodon mukaan ostohinta tarkoittaa kaikkea vastiketta, jonka verovelvollinen jälleenmyyjä on saanut tai saa hankkijalta tai kolmannelta, mukaan lukien liiketoimeen suoraan liittyvät tuet, verot, tullit ennakkomaksut sekä verovelvollisen jälleenmyyjän hankkijalta veloittamat liitännäiskustannukset, kuten provisio-, pakkaus-, kuljetus- ja vakuutuskulut, pois lukien kuitenkin 79 artiklassa tarkoitetut määrät.

On mielenkiintoista, kuinka ratkaisussaan keskusverolautakunta ei perustellut sitä, miten AVL 79 k §:n 4 momentti soveltuu tähän tapaukseen, vaikka se kuitenkin totesi, että AVL 79 k §:n 4 momentti huomioon ottaen edellä mainittuun lopputulokseen on päädyttävä. AVL

---

<sup>144</sup> Ks. *Hellsten* 2010. s. 532.

<sup>145</sup> Ks. *Hellsten* 2010. s. 531.

79 k §:n 4 momentin mukaan, jos tavara, jonka ostohinta on 2 momentissa tarkoitettulla tavalla vähennetty verokauden voittomarginaalia laskettaessa, otetaan muuhun tarkoitukseen kuin verollisena edelleenmyytäväksi tai jos sen myyntiin sovelletaan 79 j §:ää taikka jos myyntitositteeseen on tehty 79 h §:ssä tarkoitettu veroa koskeva merkintä, vähennetty määrä on lisättävä verokauden voittomarginaaliin. Kyseinen säännös koskee verokausikohtaisen marginaaliverotuksen piiriin ostetun tavarantoimittajan ottamista muuhun käyttöön. Säännöksen ei voida katsoa perustelevan KVL:n ratkaisun mukaista tulkintaa. Pykälä koskee sellaisia tilanteita, joissa aikaisemmalle verokaudelle kirjattu marginaaliverollinen tavara otettaisiin a) johonkin muuhun käyttöön kuin myytäväksi, b) jos kyseiseen tavarahan haluttaisiin soveltaa AVL 79 j §:ssä tarkoitettua tavarakohtaista marginaaliverotusmenettelyä tai c) avoimella verolla myytäväksi sen vuoksi, että verovelvollinen jälleenmyyjä on tehnyt myyntitositteeseen myynnistä suoritettavaa veroa koskevan merkinnän. Nämä tilanteet eivät sovellu nyt kyseessä olevaan tapaukseen. Edellä mainitut tilanteet eivät koske vientipalautuksen lukeamista osaksi myynnistä saatua vastiketta eikä maksetun ostohinnan oikaisuksi. Tämän osalta keskusverolautakunnan argumentoinnin voidaan katsoa olevan puutteellista ja jossain määrin jopa harhaanjohtavaa.

KVL toteaa, että autoliikkeen toimintaan kohdistuva voittomarginaalin verotus ei kuvaa esitetyssä tilanteessa hakijan toiminnan taloudellista todellisuutta. Lain sanamuodossa ei kuitenkaan ole annettu merkitystä toiminnan taloudelliselle luonteelle, vaan lain sanamuodon mukaan voittomarginaali on myyntihinnan ja ostohinnan välinen erotus. Huomiota tulee näin ollen kiinnittää voittomarginaalin määräytymisen perusteeseen eli myyntihinnan ja ostohinnan väliseen erotukseen.

Vaikuttaa siltä, että ennakkoratkaisussa olisi käytetty OVML 10 §:n ajatusta ilmaisevasti sitä kuitenkaan ääneen.<sup>146</sup> Keskusverolautakunta tuo esille, kuinka voittomarginaalin verotus ei kuvaa toiminnan taloudellista todellisuutta. Tämä muistuttaa pitkälti OVML 10 §:ssä mainittua ajatusta siitä, että liiketoimi oikaistaan verotuksellisesti vastaamaan oikeaa muotoansa. Veronkiertämisestä tässä ratkaisussa ei kuitenkaan eksplisiittisesti ole kyse, mutta säännöksen metanormi on kuitenkin tietyllä tapaa esillä keskusverolautakunnan ratkaisussa.

---

<sup>146</sup> OVML 10 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan, jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, vero on määrättävä niin kuin asiassa olisi käytetty oikeata muotoa.

## 5.5 Legaliteettiperiaatteen merkitys

PL 81 §:n 1 momentissa säädetään legaliteettiperiaatteesta. Sen mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen nojalla verovelvollisuus voi perustua vain ennalta annettuun lainsäädäntöön.<sup>147</sup> Verolain säännösten tulee olla tarkkoja, jotta lainsoveltajan eli esimerkiksi Verohallinnon harkinta veroa määrättäessä on sidottua harkintaa.<sup>148</sup> PL:ssä mainittujen elementtien on ilmevä verolaista. Verotus- tai oikeuskäytännössä ei enää voida korjata näitä puutteita.<sup>149</sup> Lisäksi vero-oikeudessa on vakiintuneesti katsottu, että verotuksen alalla on korostuneen tärkeää huolehtia julkisen vallan käytön sitomisesta lakiin.<sup>150</sup> Lain tulkinnanvaraisuuden vuoksi on selvää, että keskusverolautakunnan ratkaisua 2022 N 27 on arvioitava legaliteettiperiaatteen valossa.

Jos lakia tulkittaisiin siten, että vientipalautus olisi luettava osaksi veron perustetta, tulee pohdittavaksi, salliiko legaliteettiperiaate tällaisen tulkinnan. Ratkaisun lopputuloksella on vaikutusta valtion verokertymään, mutta on huomattava, ettei legaliteettiperiaatetta voida sivuuttaa veronsaajamyönteisellä laintulkinnalla.

Oikeuskäytännöstä löytyy ratkaisu, jossa pohditaan arvonlisäverotuksen lakisidonnaisuuden periaatetta. Ratkaisussaan KHO 2014:190 korkein hallinto-oikeus totesi, että verotuksen lakisidonnaisuuden periaate huomioon ottaen verovelvollisuusryhmän velvollisuus oikaista ennakkomaksuista tekemänsä arvonlisäverovähennykset tilanteessa, jossa ennakkomaksuja ei palauteta, edellyttäisi nimenomaista arvonlisäverolain säännöstä. Tällaisen säännöksen puuttuessa verovelvollisuusryhmän ei ole oikaistava ennakkomaksuista tekemiään arvonlisäverovähennyksiä ennakkoratkaisuhakemuksessa tarkoitettussa tilanteessa. Tämä ratkaisu puoltaa sitä tulkintaa, että myös vientipalautuksen osalta lakiin tulisi ottaa nimenomainen säännös, jonka nojalla verovelvollinen velvoitetaan oikaisemaan ostohintoja vientipalautuksena saadun määrän verran.

Tinkiminen lain sanamuodosta on omiaan heikentämään verotuksen ennakoitavuutta.<sup>151</sup> Lain sanamuodon mukaisesti ostajan ja myyjän välinen sopimus määrittää veron perusteen.

---

<sup>147</sup> *Knuutinen* 2015, s. 813–817.

<sup>148</sup> *Määttä* 2014, s. 65.

<sup>149</sup> *Wikström* 2008, s. 25–26.

<sup>150</sup> *Urpilainen* 2021, s. 1323.

<sup>151</sup> *Määttä* 2014, s. 67.

Sanamuodon mukaisesti lakia tulkittaessa vientipalautusta ei tulisi lukea osaksi veron perustetta. AVL eikä ALV-direktiivi sisällä sellaista säännöstä, jonka nojalla vientipalautus olisi luettava osaksi saatua vastiketta. Tämä on jokseenkin erikoista, sillä lakiin on kuitenkin otettu säännös autoveron käsittelystä arvonlisäveron veron perusteessa (ks. AVL 73 §:n 2 momentti).

Edellä käsitelty keskusverolautakunnan ratkaisu ei vaikuta perustellulta ja sen voidaan josain määrin jopa todeta olevan legaliteettiperiaatteen vastainen. Keskusverolautakunnan ratkaisu vaikuttaa siltä, että johtopäätös on tehty ennen kuin lakia on tulkittu ja tämän vuoksi on jouduttu toteamaan ympäröivästä, että ratkaisuun on päädytty kokonaisharkinnan perusteella.

## **5.6 Oikeusvertailu Tanskaan**

Aluksi on todettava, että Tanskan rekisteröintiveron ja Suomen autoveron osalta on kyseessä erilliset järjestelmät, joista säännellään kummankin valtion kansallisin säännöksin. Tämän vuoksi Suomessa tehdyt ratkaisut voivat poiketa Tanskassa tehdyistä ratkaisuista, vaikkakin molemmissa valtioissa sovelletaan samaa ALV-direktiiviä. Tästä huolimatta tässä tutkimuksessa on perusteltua ottaa esille myös Tanskan rekisteröintiveron käsittely osana arvonlisäveron veron perustetta marginaaliverotusjärjestelmää sovellettaessa. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, että Tanskan järjestelmästä voitaisiin johtaa suoraan analogia sen osalta, miten vastaavan kaltainen asia tulisi Suomessa ratkaista.

Suomen autoverojärjestelmä ja Tanskan rekisteröintiverojärjestelmä ovat kaksi erilaista ja erillistä verotusjärjestelmää, joita käytetään ajoneuvojen verottamiseen niiden rekisteröinti- ja käyttöönottoaiheissa. On tärkeää ymmärtää näiden järjestelmien yhtäläisyydet ja eroavaisuudet ennen kuin verrataan rekisteröintiveron ja autoveron käsittelyä osana arvonlisäveron veron perustetta. Suomessa autoveroa maksetaan uudesta tai käytetystä ajoneuvosta, kun se rekisteröidään Suomeen ensimmäistä kertaa (AutoVL 3 §). Autoveroa ei kuitenkaan tarvitse maksaa, jos ajoneuvon omistaja tuo sen tilapäisesti maahan tai kyseessä on muuten verovapaa ajoneuvo. Tanskan rekisteröintivero maksetaan vastaavaan tapaan uudesta tai käytetystä autosta kun se rekisteröidään Tanskaan ensimmäistä kertaa (Bekendtgørelse af lov om registreringsafgift af motorkøretøjer m.v. (registreringsafgiftsloven) LBK nr 785 af 24/05/2022 ”Rekisteröintiverolaki”). Myös Tanskassa on säädetty tietyt ajoneuvot kokonaan verosta vapaiksi. Suomen autovero on pitkälti samantyyppinen vero, kuin EUT:n tutkima

tanskan rekisteröintivero (asiassa C-98/05 (De Danske Bilimportører)). Molemmat ovat kertaluonteisia ajoneuvon ensirekisteröinnin eli käyttöönoton yhteydessä maksettavia veroja. Molempien määräytymisperusteena käytetään ajoneuvon arvon lisäksi ajoneuvon CO<sub>2</sub>-päästöjä ja lisäksi molempien osalta verovelvollinen on se, joka merkitään rekisteriin ajoneuvon omistajaksi.

Tanskan rekisteröintiverolain 7 b §:n 1 momentin mukaan käytettyjen ajoneuvojen 4-5 c, 29 tai 29 a §:n mukaan verotettu rekisteröintivero palautetaan, kun ajoneuvo poistetaan rekisteristä ja viedään maasta. Rekisteröintiverolain 7 c §:n 1 momentin mukaan veronpalautushakemuksen yhteydessä esitetään katsastuskertomus ajoneuvon kunnosta, joka ei saa olla neljää viikkoa vanhempi. Tanskan Tulli ja Verohallinto palauttavat rekisteröintiveron, kun ajoneuvon verotusarvo on määritetty ja Tulli sekä Verohallinto ovat saaneet asiakirjat ajoneuvon ajoneuvorekisteristä poistamista ja maasta vientiä varten. Rekisteröintiveron palautus maksetaan ajoneuvon omistajalle. Tämä vastaa pitkälti Suomen järjestelmää. Myös vientipalautus maksetaan AutoVL 29 §:n mukaan ajoneuvon omistajalle. Suomessa vientipalautuksen maksaa Verohallinto.

Tanskan oikeuskäytännössä on käsitelty rekisteröintiveron palautusta osana arvonlisäveron veron perustetta marginaaliverotusjärjestelmää sovellettaessa. Tanskan Landsskatteretten on 20.11.2008 antanut ratkaisun 07-03052 (SKM2008.983.LSR),<sup>152</sup> joka koski käytetyn ajoneuvon myyntiä ulkomaille marginaaliverotusmenettelyä koskevia säännöksiä soveltaen. On huomattava, että ratkaisua tehtäessä sovellettiin direktiiviä 77/388/EEC, joka oli silloin voimassa oleva kuudes direktiivi. Tästä huolimatta ratkaisua on perusteltua käydä yksityiskohtaisesti läpi, sillä se muutti tanskalaisen oikeuskäytännön tulkintakannan.<sup>153</sup> Lisäksi ratkaisu on edelleen sovellettavissa Tanskassa vastaavan kaltaisissa tapauksissa.

Ratkaisussa 07-03052 Skatterådet oli sitä mieltä, että rekisteröintiveron palautuksen tulisi olla osa arvonlisäveron veron perustetta. Se perusteli kantaansa sillä, että vaikka moottoriajoneuvojen luovutus vastiketta vastaan ei ole edellytys rekisteröintimaksun hyvitykselle, ei ole epäilystä siitä, etteikö valittajan rekisteröintimaksun hyvityksen saaminen johtuisi yksinomaan käytetyn moottoriajoneuvon myynnistä ulkomaalaiselle asiakkaalle. Jos ajoneuvoa ei

---

<sup>152</sup> Tapauksen SKM-numero: SKM2008.983.LSR. Ratkaisu löytyy osoitteesta: <https://skat.dk/data.aspx?oid=1792983>.

<sup>153</sup> Ratkaisu muutti Tanskan skatterådetin 17.7.2007 antaman ennakkoratkaisun 07-122432 kannan. (SKM-numero: SKM2007.531.SR)

olisi myyty ulkomaalaiselle asiakkaalle, ajoneuvoa ei olisi viety ulkomaille eikä rekisteröintimaksun hyvitystä olisi saatu. Siksi käytetyn moottoriajoneuvon myynnin ja rekisteröintimaksun hyvityksen saamisen välillä on selvä yhteys. Ratkaisussa numero 99/03-303-00182<sup>154</sup> Tulli- ja verovirasto yhdessä veroministeriön kanssa katsoivat, että hyvitetty rekisteröintimaksu on osa myyntihintaa. Jos tapauksen käytäntö hylätään, Skatterådetin mukaan olisi arvioitava sitä, tulisiko rekisteröintiveron palautuksen määrä vähentää jälleenmyyjän ostohinnasta. Käytetyn tavaran arvonlisäverosäännöt koskevat sitä, että jälleenmyyjän on maksettava arvonlisävero myyntikatteestaan. Tanskan arvonlisäverolain 71 §:n nojalla yritys, joka myy käytetyn ajoneuvon, maksaa veroa vain siitä osasta, joka ylittää ostohinnan. Skatterådetin mukaan, kun rekisteröintimaksu hyvitetään autokauppaa tehtäessä, se vaikuttaa hintojen määrittämiseen ja hyvitys muodostaa epäilemättä kauppiaan voiton myydyistä käytetyistä ajoneuvosta. Koska rekisteröintimaksu on osa hintaa, jonka kauppias on maksanut auton ostohetkellä, rekisteröintimaksun hyvitys voidaan Skatterådetin mukaan katsoa kauppiaan ostohinnan alennukseksi, kun arvonlisävero lasketaan arvonlisäverolain 71 §:n mukaisesti marginaaliverotusmenettelyä soveltaen.

Landsskatteretten päätyi kuitenkin ratkaisussaan siihen lopputulokseen, että rekisteröintiveron palautusta ei tule lukea osaksi arvonlisäveron veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa. Perusteluissaan se otti ensinnäkin huomioon Tanskan arvonlisäverolain (Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (momsloven)) 27 ja 71 §:n. Tanskan arvonlisäverolain 27 §:n mukaan tavaroiden ja palveluiden toimittamisessa veroperusta on vastike, mukaan lukien sellaiset tuet, jotka ovat suoraan yhteydessä tavaran tai palvelun hintaan, mutta jotka eivät sisällä tämän lain mukaista veroa. Seuraavaksi Landsskatteretten otti huomioon direktiivin 77/388/EEC säännökset. Silloisen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 O artiklan 1 kohdan b alakohdan ja 2 kohdan mukaan veron määrä jokaisessa kohdassa a) tarkoitettussa toimituksessa on sama kuin se, jonka olisi suoritettava, jos toimitus kuuluisi normaalin arvonlisäverojärjestelmän piiriin, vähennettynä arvonlisäverolla, joka katsotaan edelleen sisältyvän verovelvollisen jälleenmyyjän kuljetusvälineen hankintahintaan. Tällä viitataan marginaaliverotusmenettelyyn. Direktiivin 77/388/EEC 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa todetaan, että veron peruste myytäessä tavaroita ja palveluita on myyjän tai palvelujen tarjoajan vastaanottama kokonaiskorvaus ostajalta, tilaajalta tai kolmannelta

---

<sup>154</sup> Tapauksen SKM-numero: SKM.2003.485.TSS. Ratkaisu löytyy osoitteesta: <https://skat.dk/data.aspx?oid=170460>.

osapuolelta kyseisistä liiketoimista, mukaan lukien hintaan suoraan liittyvät avustukset. Pääpiirteittäin vastaava säännös sisältyy tällä hetkellä voimassa olevan ALV-direktiivin 73 artiklaan. Tanskan rekisteröintiverolain 7 b §:n 1 momentissa todetaan, että käytetyn moottoriajoneuvon vero voidaan hyvittää, mikäli ajoneuvo poistetaan ajoneuvorekisteristä ja vietään maasta. Asiassa C-381/01 (komissio v. Italia) todetaan, että tuet ja avustukset ovat luettava osaksi arvonlisäveron veron perustetta, jotta voitaisiin välttyä siltä, että tuet johtaisivat alhaisempaan arvonlisäverotuloon. Direktiivin 11 artiklan soveltamisala kattaa tuet, jotka liittyvät suoraan kyseisiin transaktioihin. Tämän lisäksi tuomioistuimien otti huomioon asiassa C-184/00 (Office des produits wallons) määritellyt kriteerit, joiden täytyessä tuen tai avustuksen voitaisiin todeta olevan suoraan yhteydessä liiketoimeen ja näin ollen tuen voitaisiin todeta olevan osa arvonlisäveron veron perustetta. Aluksi Landsskatteretten huomautti, että sitova vastaus koskee vain marginaaliverotusmenettelyn mukaisen veropohjan määrittelyä käytetyn moottoriajoneuvon myynnin osalta, kun ostajana on ulkomaalainen asiakas. Rekisteröintiverolain 7 b §:n 1 momentin sanamuodon nojalla kahden edellytyksen on täyttyvä ennen kuin rekisteröintiveron palautusta voidaan maksaa. Ensinnäkin ajoneuvo on poistettava ajoneuvorekisteristä ja toiseksi ajoneuvo on vietävä maasta. Moottoriajoneuvon myynti vastikkeellisesti ei ole edellytys rekisteröintiveron palautuksen saamiselle. Landsskatteretten totesi näin ollen, ettei rekisteröintiveron palautuksen voida todeta olevan suoraan yhteydessä luovutukseen. Landsskatteretten ei myöskään katsonut, että ostohintoja tulisi oikaista saadun rekisteröintiveron palautuksen määrällä marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa.

Ratkaisussa merkitsevää oli se, että veron palautuksen edellytyksenä ei ollut, että ajoneuvo oli luovutettu vastiketta vastaan. Rekisteröintiveron palautuksen ja luovutuksen välillä ei ollut vaadittavaa suoraa yhteyttä liiketoimeen, jotta rekisteröintiveron palautusta olisi voitu pitää osana veron perustetta. Rekisteröintiveron palautusta ei siis tullut lukea myynnistä saaduksi vastikkeeksi eikä sitä myöskään tullut vähentää myynnin veron perusteen laskemiseen tarvittavasta jälleenmyyjän ostohinnasta. Rekisteröintivero palautettaisiin, vaikka yksityinen veisi oman autonsa pois maasta muuttaessaan. Näin ollen Tanskassa rekisteröintiveron palautusta ei katsota osaksi veron perustetta tapauksen mukaisissa olosuhteissa. Nykyään myös Tanskan veroviranomaisen ohjeesta ilmenee, ettei myyntihintaan saa sisältyä rekisteröintiveron palautusta, jonka jälleenmyyjä saa viedessään käytettyjä autoja.<sup>155</sup>

---

<sup>155</sup> D.A.18.5 ”Arvonlisäveron laskeminen käytettyjen henkilöautojen myynnistä ML 71 §:n mukaisesti”. Löytyy osoitteesta: <https://skat.dk/data.aspx?oid=2049351&chk=218574>.



Tanskassa tapauksessa 07-164173<sup>156</sup> päätettiin, että yritykset, jotka ovat aiemman käytännön mukaisesti sisällyttäneet palautetun rekisteröintiveron myyntihintaan laskettaessa arvonlisäveroa käytettyjen tavaroiden sääntöjen mukaisesti arvonlisäverolain 71 §:n mukaisesti, voivat pyytää takaisin liikaa maksettua arvonlisäveroa.

Asiassa C-98/05 (De Danske Bilimportører) EUT katsoi, että Tanskan rekisteröintivero on läpikulkuera direktiivin 83/182/ETY mukaisesti, joten Tanskassa käsitellään rekisteröintiveroa osana arvonlisäveron veron perustetta vastaavalla tavalla myös ketjun alkupäässä, kuin Suomessa.

Oikeuskirjallisuudessa on puollettu Tanskan oikeuskäytännön mukaista tulkintaa myös Suomen vientipalautuksen käsittelyn osalta veron perusteessa.<sup>157</sup> Kun autovero on nykyään puhtaasti ajoneuvon käyttöönottovaiheeseen ja vientipalautusjärjestelmän käyttöönoton jälkeen osittain jo ajoneuvon käytettävissäolovaiheeseen kohdistuva vero, sillä ei ole suoraa yhteyttä ajoneuvon luovutukseen. Viennin yhteydessä ajoneuvon arvossa jäljellä oleva autoveron laskennallinen osuus palautetaan sen perusteella, että ajoneuvo ei ole enää käytettävissä Suomen alueella, ei sen perusteella, että on tapahtunut luovutus. Ajoneuvon laskennallinen osuus palautetaan myös silloin, kun ajoneuvon omistaja tai joku muu vie ajoneuvon ulkomaille esimerkiksi omaa käyttöään varten. Tällöin ei siis tapahdu luovutusta, mutta vientipalautukseen on tällöinkin oikeus.<sup>158</sup>

## 5.7 Luottamuksensuoja ja mahdolliset jälkiverotustilanteet

Jos korkein hallinto-oikeus päätyy ratkaisussaan siihen, että vientipalautus tulee lukea osaksi arvonlisäveron veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa, on perusteltua arvioida myös jälkiverotustilanteita. On arvioitava sitä, onko asia sillä tavoin tulkinnanvarainen, että jälkiverotustilanteissa voitaisiin soveltaa alennettua veronkorotusprosenttia.

Veronkorotus on kolme prosenttia, jos kyseessä on tulkinnanvarainen tai epäselvä asia (OVML 38 §:n 4 momentti). Tulkinnanvaraisella tai epäselvällä asialla tarkoitetaan samaa

---

<sup>156</sup> Tapauksen SKM-numero: SKM2009.138.SKAT. Löytyy osoitteesta: <https://skat.dk/data.aspx?oid=1804042>.

<sup>157</sup> Ks. *Hellsten* 2010. s. 532.

<sup>158</sup> *Hellsten* 2010. s. 532.

kuin luottamuksensuojaa koskevassa sääntelyssä (OVML 38 §:n 4 momentti).<sup>159</sup> Säännöksen soveltaminen poikkeaa kuitenkin luottamuksensuojasta siten, ettei säännöksen soveltaminen edellytä sitä, että luottamuksensuojan edellytykset täyttyvät.<sup>160</sup> Luottamuksensuojasta säädetään OVML:n 6 §:ssä. Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, asia on ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos erityisestä syystä ei muuta johdu (OVML 6 §:n 1 momentti). Jos vero kuitenkin määrätään tai päätöstä oikaistaan, voidaan veronkorotus jättää kokonaan tai osittain perimättä, jos niiden periminen olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta (OVML 6 §:n 2 momentti). Verohallinnon ohjeessa on määritelty tulkinnanvarainen ja epäselvä asia. Tulkinnanvaraisella asialla tarkoitetaan oikeudellisesti tulkinnanvaraista asiaa. Epäselvällä asialla taas tarkoitetaan tosiasioiltaan selvittämätöntä asiaa.<sup>161</sup>

Hallintolain (”HL”) 6 §:n mukaan viranomaisen toimien on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Luottamuksensuoja koskee myös verotuksen toimittamista ja tästä säädetäänkin myös OVML 6 §:ssä. *Linnakangas* on sitonut luottamuksensuojan syntymisen neljään kriteeriin. Ensimmäinen on ajallinen: yksityisen suojattavat odotukset ovat syntyneet ennen periaatteen kannalta arvioitavaa viranomaistoimintaa. Toinen kriteeri on odotusten legitimiisyys: esimerkiksi lainvastainen tai muuten selvästi virheellinen päätös ei synnytä luottamuksensuojaa. Kolmanneksi edellytetään asianosaisen odotusten kohtuullisuutta, vilpittömyyttä. Neljäs kriteeri liittyy pysyvyyteen: kaikki viranomaisten toimet eivät ole riittävän pysyviä tai tehokkaita saadakseen aikaan legitimejä odotuksia.<sup>162</sup>

Tämän tutkimuksen kannalta on relevanttia pohtia sitä, onko vientipalautuksen käsittely osana arvonlisäveron veron perustetta siinä mielessä tulkinnanvarainen tai epäselvä asia, että sen osalta voitaisiin määrätä kolmen prosentin veronkorotus vai onko laki niin selkeä, että voitaisiin soveltaa korkeampia veronkorotusprosentteja.

---

<sup>159</sup> Asiaa on käsitelty myös Verohallinnon ohjeissa: Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa. Kohta 4.2.6 Tulkinnanvarainen tai epäselvä asia.

<sup>160</sup> Verohallinnon ohje: Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa. Kohta 4.2.6 Tulkinnanvarainen tai epäselvä asia.

<sup>161</sup> Verohallinnon ohje: Seuraamusmaksut oma-aloitteisessa verotuksessa. Kohta 4.2.6 Tulkinnanvarainen tai epäselvä asia.

<sup>162</sup> *Linnakangas* 2017. s. 287.

Vientipalautuksen lukemisesta osaksi arvonlisäveron veron perustetta ei ole nimenomaista säännöstä arvonlisäverolaissa. Vientipalautusta ei voida myöskään katsoa hinnanaliseksi, tueksi tai avustukseksi, jonka nojalla se tulisi lukea osaksi arvonlisäveron veron perustetta. Lisäksi keskusverolautakunnan ratkaisu 2022 N 27 on äänestysratkaisu, mikä osaltaan vahvistaa asian tulkinnanvaraisuutta. Verohallinto ei ole syventävissä ohjeissaan todennut, että vientipalautus tulee ottaa huomioon määritettäessä arvonlisäveron veron perustetta. Voidaan näin ollen puoltaa sitä, että asia on sillä tavoin tulkinnanvarainen, ettei veronkorotuksia tulisi määrätä tai toissijaisesti ne tulisi määrätä alennetun veronkorotuskannan mukaisesti.

Lopuksi todettakoon hyvän verojärjestelmän ominaisuuden olevan, että verotuskohtelu olisi mahdollisimman hyvin ennakoitavissa. Lain tulkinta ei tällöin saa johtaa yllätyksellisiin veroseuraamuksiin vaan lain tulkinnan on oltava hyvin sopusoinnussa verolakien yleisten tulkintalinjausten kanssa.<sup>163</sup> Korkeimman hallinto-oikeuden tulisi ottaa huomioon ratkaisua tehdessään verokohtelun ennakoitavuus ja luottamuksensuojan periaatteet. Asia on tulkinnanvarainen ja laista ei löydy perusteita keskusverolautakunnan ratkaisulle. Tällöin olisi perusteltua päätyä verovelvollisen kannalta suotuisampaan lopputulokseen.

---

<sup>163</sup> *Määttä* 2023 s. 43.

## 6 Lopuksi

### 6.1 Johtopäätökset

Tutkimuksessa oli pyrkimyksenä selvittää autoveron ja vientipalautuksen käsittely osana arvonlisäveron veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa. Tutkimuksessa todettiin, että autoveroa ei lueta osaksi arvonlisäveron veron perustetta tilanteissa, joissa autoliike tai muu myyjä rekisteröi auton suoraan ostajan nimiin, edellyttäen, että myyjä toimii rekisteröitynä autoveroilmoittajana (AVL 73 §:n 2 momentti). Autoveron käsittelystä osana arvonlisäveron veron perustetta ei kuitenkaan voida johtaa analogiaa vientipalautuksen käsittelyyn osana veron perustetta, sillä vientipalautus ei liity rekisteröintiin vastaavalla tavalla, kuin autovero. Autoveron käsittely osana arvonlisäveron veron perustetta riippuu siitä, kenen nimiin ajoneuvo rekisteröidään. Jos ajoneuvo rekisteröidään suoraan ostajan nimiin luovutuksen yhteydessä, autovero ei ole osa arvonlisäveron veron perustetta. Jos taas autoliike rekisteröi auton ensin omiin nimiinsä, tulevan luovutuksen yhteydessä myös autoveron osalta tulee suoritetuksi arvonlisäveroa. Vientipalautuksen osalta taas kyse on rekisteristä poistamisesta.

Voidaan todeta, että vientipalautuksen käsittely osana arvonlisäveron veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa on tulkinnanvarainen asia, eikä siihen näin ollen löydy yksiselitteistä ratkaisua suoraan lain sanamuodosta. Oikeuskäytännössämme on tällä hetkellä ainoastaan yksi julkinen ratkaisu, joka käsittelee tätä aihetta. Keskusverolautakunta linjaa ratkaisussaan KVL 2022 N 27, että vientipalautus on osa veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa. Tämä ratkaisu ei kuitenkaan ole lainvoimainen, vaan siitä on valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Tätä tutkimusta kirjoitettaessa korkein hallinto-oikeus ei ole vielä antanut ratkaisuaan asiassa.

Tutkimuksen pohjalta voidaan todeta, että keskusverolautakunta ei ole ottanut kaikkia relevantteja seikkoja huomioon ratkaisua tehdessään. KVL ei ole arvioinut sitä, onko vientipalautus suoraan liiketoimeen liittyvä erä ja tämän nojalla osa arvonlisäveron veron perustetta. Koska vientipalautus maksetaan ajoneuvon omistajalle sen perusteella, että ajoneuvo on viety pysyvästi pois Suomesta ja poistettu liikennerekisteristä, eikä sen perusteella, että on tapahtunut luovutus, voidaan päätyä siihen lopputulokseen, ettei vientipalautus ole osa veron perustetta käytetyn auton kaupassa. Lisäksi se seikka, ettei vientipalautuksesta sovita tai mai-

nita ostajan ja myyjän välisessä sopimuksessa, puoltaa tätä tulkintaa. Vientipalautus ei myöskään ole tuki tai avustus, joka AVL 79 §:n nojalla luettaisiin osaksi veron perustetta. Vientipalautus on poistettu verotukien listalta. Jo pelkästään se seikka, että kyse on vain aikaisemmin maksetun veron laskennallisesta palautuksesta, puoltaa tämän sisältöistä lain tulkintaa.

Viennin yhteydessä ajoneuvon arvossa jäljellä oleva autoveron laskennallinen osuus palautetaan sillä perusteella, että ajoneuvo ei enää ole käytettävissä Suomen alueella. Auton poistaminen Suomen ajoneuvorekisteristä ja ulkomaille vienti laukaisee oikeuden vientipalautuksen saamiseen. Ajoneuvon laskennallinen osuus palautetaan myös silloin, kun ajoneuvon omistaja vie ajoneuvonsa ulkomaille esimerkiksi omaa käyttöönsä varten.<sup>164</sup>

On tarpeen pohtia seurauksia, joita korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta voisi koitua. Jos korkein hallinto-oikeus katsoo, että vientipalautus ei ole osa veron perustetta, niin auto-liikkeet voisivat alkaa viemään ajoneuvoja suuremmissa määrin ulkomaille, koska tällä tavoin ne voisivat maksimoida yhtiön saaman hyödyn pienempien arvonlisäverojen tilittämisen muodossa. Voitollinen toiminta saataisiin näyttämään tappiolliselta tai vähemmän kannattavalta arvonlisäveroilmoitusten näkökulmasta. Tämän seurauksena lopulta EU:ssa ajoneuvomarkkina tasoittuisi, sillä Suomesta olisi kannattavaa viedä autoja, jotka ovat Suomen sisäisillä markkinoilla halvempia kuin muualla Euroopan unionissa. Tämä taas johtaisi siihen, että kysynnän ja tarjonnan lain mukaisesti hinnat tasoittuisivat sekä Suomessa että muualla Euroopan unionissa. Tämä voitaisiin nähdä myös positiivisena asiana EU:n sisämarkkinoiden kannalta.

On tarpeen korostaa, että se, mitä korkein hallinto-oikeus asiassa linjaa, ei välttämättä koske jokaisen saadun vientipalautuksen käsittelyä osana veron perustetta. Keskusverolautakunnan ratkaisussa on kyseessä marginaaliverotusmenettelyn soveltaminen ja sen yhteydessä saadun vientipalautuksen käsittely osana veron perustetta. Voidaan pitää jossain määrin mahdollisena, vaikkakin epätodennäköisenä myös sitä, että arvonlisäverolain yleisiä säännöksiä sovellettaessa vientipalautusta tulisi käsitellä osana veron perustetta eri tavoin.

---

<sup>164</sup> *Hellsten* 2010. s. 532.

## 6.2 Valvovan viranomaisen näkökulma

Verohallinnon on valvovana viranomaisena osattava ottaa huomioon monia eri asioita, kun kyseessä on arvonlisäverovelvollinen yhtiö, joka saa vientipalautuksia. Ensinnäkin sen tulee varmistaa, että vientipalautuksen hakija on oikeutettu vientipalautukseen. Lisäksi vientipalautuksen määrän tulee olla oikein laskettu Verohallinnon toimesta. Verohallinnon on pystyttävä perustelemaan myös sellaisten autojen vientipalautusten määrä, jotka ovat harvinaisempia Suomen markkinoilla. Toiseksi Verohallinnon tulee tarkistaa, että yhtiö on ilmoittanut ja maksanut arvonlisäveron oikein myyntihinnan perusteella. Verohallinnon on siis pystyttävä yhdistämään autoveron ja arvonlisäveron valvonnan osa-alueet tällaisissa tilanteissa toistensa kanssa kiinteästi yhteistyötä tekeviksi. Kolmanneksi Verohallinnon tulee valvoa, että yhtiö noudattaa arvonlisäverolakia ja muita sovellettavia lakeja ja säännöksiä. Neljänneksi Verohallinnon tulee valvovana viranomaisena tarkistaa, että yhtiöllä on asianmukaiset kirjanpito- ja laskutusmenetelmät, jotka mahdollistavat arvonlisäveron oikean laskennan ja maksamisen. Verohallinnon tulisi myös arvioida, onko yhtiöllä tarvittava osaaminen ja resurssit täyttää arvonlisäverotukseen liittyvät velvoitteensa. Jos käy ilmi, että näin ei ole, Verohallinnon tulisi tarvittaessa antaa myös neuvontaa verovelvolliselle.

Verohallinnon on valvovana viranomaisena pohdittava sitä, miten mahdollisissa jälkiverotustilanteissa tulisi toimia. Verohallinnon on tehtävä punnintaa sen osalta, onko vientipalautuksen käsittely osana veron perustetta ollut siinä mielessä tulkinnanvarainen asia, että sen osalta voitaisiin määrätä veronkorotukset alennetulla verokannalla tai jopa jättää veronkorotus kokonaan määräämättä. Tämä pohdinta tosin edellyttää, että korkein hallinto-oikeus päätyy KVL:n kanssa samaan lopputulokseen eli siihen, että vientipalautus tulee lukea osaksi voittomarginaalia ja näin ollen osaksi veron perustetta.

Verohallinnon näkökulmasta on tärkeää varmistaa, että arvonlisäverotus toteutuu oikean sisältöisenä ja että verot maksetaan oikein ja ajallaan. Lisäksi Verohallinto antaa neuvontaa arvonlisäverotukseen liittyen. Tämän ohjauksen ja neuvonnan merkitystä ei saa missään nimessä väheksyä tämän tutkimuksen aiheen osalta. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun jälkeen olisi perusteltua, että myös Verohallinto selkeyttäisi ohjeistustaan ja mainitsisi, miten vientipalautusta tulisi käsitellä osana arvonlisäveron veron perustetta.

### 6.3 De lege ferenda

Siitä huolimatta, että tässä tutkimuksessa päädyttiin siihen lopputulokseen, että vientipalautusta ei voida lain sanamuodon nojalla lukea osaksi arvonlisäveron veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa, voidaan kuitenkin todeta, että lainsäädäntöä tulisi muuttaa tämän osalta. Lakiin tulisi lisätä säännöksiä, jotka määrittelevät selvemmin, mitä kaikkea voidaan sisällyttää veron perusteeseen marginaaliverotusjärjestelmän soveltamisen yhteydessä, jos myös vientipalautus ja muut sen kaltaiset erät halutaan lukea osaksi veron perustetta. Lisäksi arvonlisäverolakiin tulisi lisätä säännös, jonka mukaan käytetyn tavaran ostohintaa tulisi oikaista, jos tavaran ostohintaan piilevänä sisältynyt autoverorasitus myöhemmin pienenee. Tämän sisältöisen lain säännöksen nojalla vientipalautus olisi osa arvonlisäveron veron perustetta marginaaliverotusmenettelyä sovellettaessa.

Vaihtoehtoinen tapa ratkaista ongelma neutraalisuuden periaate turvaten olisi toimia siten, että laskennallinen autoveron osuus poistettaisiin marginaaliveron veron perusteesta jokaisen kaupan yhteydessä. Näin autovero ei olisi osa veron perustetta ketjun alkupäässä eikä vientipalautus ketjun loppupäässä. Myöskään piilevää autoveroa ei tällaisessa järjestelmässä olisi, vaan jokaisen luovutuksen yhteydessä laskennallinen autovero otettaisiin huomioon arvonlisäveron veron perustetta määritettäessä. Tällainen toimintamalli vaatisi useita muutoksia lainsäädäntöön. Voimassa oleva AVL 73 §:n 2 momentti antaa mahdollisuuden autoveron huomiotta jättämiseen veron perusteessa ainoastaan sellaisissa tilanteissa, joissa auto ensirekisteröidään suoraan ostajan nimiin, mikäli ilmoittajana toimii rekisteröity autoveroilmoittaja. Lakimuutosten lisäksi tällaisen toimintamallin toteuttaminen vaatisi muutoksia Verohallinnon ohjeisiin ja valvontajärjestelmiin. Verohallinnon tulisi muuttaa valvontamenetelmiään ja todennäköisesti myös lisätä resursseja valvoakseen, että autovero tulee määritetyksi oikein jokaisen luovutuksen yhteydessä varmistaakseen, ettei veron peruste kapene perusteettomasti. Yksi ratkaisuvaihtoehto tähän olisi, että autovero määriteltäisiin täysin toteutuneen kauppahinnan mukaisesti.<sup>165</sup> Tällöin elinkeinonharjoittajat pystyisivät laskemaan autoveron määrän itse ja myös Verohallinnon olisi helppo todeta se.

---

<sup>165</sup> Voimassa olevan AutoVL 15 §:n nojalla ajoneuvon verotusarvo on sen *yleinen verollinen vähittäismyyntiarvo*, joka AutoVL 17 §:n mukaisesti määritellään ottamalla huomioon käytettävissä oleva selvitys tekijöistä, jotka vaikuttavat ajoneuvon vähittäismyyntiarvon määräytymiseen Suomen ajoneuvomarkkinoilla sekä selvitys ajoneuvon arvosta ja merkistä, mallista, tyypistä, käyttövoimasta, varustuksesta ja muista vastaavista arvoon vaikuttavista ominaispiirteistä. Lisäksi huomioon voidaan ottaa ajoneuvon ikä, ajokilometrit ja kunto sekä muut yksilölliset ominaisuudet. Myös muiden maiden ajoneuvomarkkinoista saadut tiedot voidaan ottaa huomioon.

Lopuksi on vielä pohdittava sitä vaihtoehtoa, tulisiko Suomessa luopua autoverotusjärjestelmästä kokonaan. Autoverotusta ei ole EU:ssa yhtenäistetty, mutta kansalliset verojärjestelmät eivät saa olla EU-oikeuden säädösten vastaisia. Tällöin järjestelmä olisi jakelutieneutraalisuuden periaatteen mukainen eikä jouduttaisi enää pohtimaan järjestelmän EU-oikeuden mukaisuutta. Viimeksi vuonna 2021 marraskuussa Suomi joutui pyytämään EUT:lta ennakkoratkaisua sen osalta, onko Suomen AutoVL EU-oikeuden mukainen ratkaisun KHO 2021:153 osalta. Ottaen huomioon, että autoverotusjärjestelmää ei ole kovinkaan monessa EU:n jäsenvaltiossa, voisi olla jopa perusteltua harkita järjestelmästä luopumista. Esimerkiksi Ruotsi luopui autoverotusjärjestelmästäan liittyessään Euroopan unioniin välttääkseen pohdinnat järjestelmän EU-oikeuden mukaisuudesta. Autoverojärjestelmästä luopuminen johtaisi kuitenkin siihen ongelmaan, että miten nykyisten autojen osalta palautettaisiin laskennalliset autoverot. Tämä johtaisi huomattavaan verotulojen vähenemiseen.

Ottaen kuitenkin huomioon, että autoveron keskeisen tavoitteen ollessa fiskaalinen, eli tuoda valtiolle verotuloja, siitä luopuminen edellyttäisi tässä valtiontalouden tilanteessa muiden verojen korottamista. Korotuspaineet kohdistuisivat todennäköisesti vuotuisen ajoneuvoveroon sekä polttoaineen valmisteveroon ja yleiseen arvonlisäveroprosenttiin.<sup>166</sup> Linnakangas toteaa, että yhdellä kertaa tapahtuva autoveron täydellinen poisto kaikilta ajoneuvoilta ja vuotuisen ajoneuvoveron olennainen korottaminen sen vastapainoksi voisi synnyttää niin vakavia siirtymäkauteen liittyviä yhdenvertaisuus- ynnä muita ongelmia, että asiaa olisi mieltittävä perustuslainkin kannalta.<sup>167</sup> Lisäksi ottaen huomioon, ettei EU voi määrätä jäsenmaita luopumaan autoverosta, ei ole todennäköistä, että Suomi luopuisi tästä suurista verotuloista tuovasta autoverosta. Järjestelmästä luopuminen on niin merkittävä ja iso poliittinen kysymys, ettei sitä voida arvioida pelkän vientipalautuksen problematiikan näkökulmasta.

---

<sup>166</sup> Linnakangas, 2009, s. 65–67.

<sup>167</sup> Linnakangas, 2009, s. 65–67.