

12.5.2003

1761/4/02

Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Petri Jääskeläinen

Esittelijä: Oikeusasiamiehensihteeri Ulla-Maija Lindström

VEROHUOJENNUSPÄÄTÖKSEN PERUSTELEMINEN

1

KANTELU

A pyysi 19.7.2002 päivätyssä kirjeessään oikeusasiamiestä tutkimaan Verohallituksen menettelyn A:n arvonlisäveron huojennusta koskevan hakemuksen käsittelyssä. Verohallitus hylkäsi 22.5.2002 tekemällään päätöksellä A:n hakemuksen, jossa hän pyysi vapautusta yksityiskäyttöön otetun taksiauton arvonlisäveron suoritusvelvollisuudesta. Päätöksessä ei ollut perusteluja sille, miksi vaikeavammaisen A:n hakemus hylättiin. Perusteluja hylkäämiselle ei kerrottu päätöksessä, ei puhelimesta etukäteen eikä edes päätöksen antamisen jälkeenkään. A kertoi kirjeessään, että hän oli puhelimitse saanut verohallinnosta ohjeen maksaa vero ensin ja hakea sen jälkeen vapautusta arvonlisäverolain 210 §:n nojalla. Tiedustellessaan hakemuksen hylkäämisen perusteita, hänelle oli Verohallituksesta ilmoitettu, ettei hän mitään vapautusta tarvinnut, koska oli jo veron maksanut. A epäili, että hänen tapauksessaan lakia ei sovellettu lainsäätäjän tarkoittamalla tavalla.

2

SELVITYS

Kantelun johdosta hankittiin Verohallituksen selvitykset.

Verohallituksen Veronsaajapalvelun selvityksen mukaan arvonlisäverolain 210 §:n nojalla vapautus voidaan myöntää erityisestä syystä. Verohallituksen kannan mukaan A:n hakemuksessaan esittämät erityiset syyt eivät olleet laissa tarkoitettuja erityisiä syitä tapauksessa, jossa lopetetusta elinkeinotoiminnasta otetaan käyttöomaisuutta, tässä tapauksessa auto, omaan käyttöön. A:n esittämät selvitykset terveydentilastaan ja muista olosuhteistaan eivät muodostaneet sellaisia erityisiä syitä, joiden perusteella vapauttaminen olisi ollut perusteltua.

Edelleen selvityksen mukaan vapauttamiskäytäntönä ei ole ollut myöntää invalideille autohankinnoista vapautusta arvonlisäverosta, vaikka auto olisikin välttämätön invalideille. Invalidien uusien autojen hankintaa ja ajoneuvon muutostöiden veroseuraamusten lieventämistä on verotuksessa tuettu alentamalla autoverolain 50 ja 51 §:n nojalla autoveroa. Verohallituksen tiedossa oli, että A oli saanut 1990-luvulla autoverolain nojalla tullihallinnosta sekä invalidi- että taksiautoilijapalautuksen.

A:n arvosteluun koskien verohallinnosta saatua neuvontaa Veronsaajapalvelu on selvityksessään todennut, että A oli saanut oikean ohjauksen, jonka mukaan arvonlisäverolain 210 §:ää koskeva hakemus tulee osoittaa Verohallitukselle. Hänelle ei luonnollisestikaan ole voitu antaa etukäteen varmaa tietoa siitä, miten hänen hakemuksensa tulee menestymään. A:n asiamies oli yhteydessä Verohallitukseen ennen ja jälkeen asian ratkaisemista. Asiamiehelle oli selvitetty vapauttamisen myöntämisen perusteita ja kerrottu lain sanonnan "määräämillään ehdoilla" tarkoituksesta. Edelleen selvityksessä todetaan, että A:ta oli tullut ohjata suorittamaan maksuunpantu vero ennen eräpäivää. Näin hän välttyi viivästysseuraamuksilta. Kun verosta vapauttamista harkitaan, yleensä ei annettu merkitystä sille, oliko vero päätöstä tehtäessä maksettu vai maksamatta, vaan asia ratkaistiin asiassa esiin tulleiden erityisten syiden perusteella.

Verohallituksen selvityksessä on todettu, että arvonlisäverolain 210 §:ssä säädetään, että Verohallitus voi erityisestä syystä hakemuksesta määräämillään ehdoilla alentaa suoritettua tai suoritettavaa arvonlisäveroa, veronlisäystä, viivästyskorkoa taikka poistaa ne kokonaan. Arvonlisäverolaissa eikä sen perusteluissa ole määritetty, mitä "erityisellä syyllä" tarkoitetaan. Arvonlisäverolaissa tarkoitettuna erityisenä syynä voidaan selvityksen mukaan pitää verotusmenettelystä annetun lain 88 §:ssä tarkoitettuja tai niihin rinnastettavia kohtuussyitä.

Edelleen selvityksessä on todettu, että verosta vapauttamista koskevat päätökset perustuvat aina tapauskohtaiseen kohtuusharkintaan. Verosta vapauttamista koskevat päätökset ovat hallintopäätöksiä, joihin ei saa hakea valittamalla muutosta. Hakemukseen annettu hylkäävä päätös ei estä hakijaa saattamasta asiaa uudelleen saman viranomaisen ratkaista vaksi.

Selvityksen mukaan hallintopäätös on hallintomenettelylain 24 §:n mukaan perusteltava ilmoittamalla sen perusteena olevat pääasialliset tosiseikat sekä säännökset ja määräykset. Verohallitus on todennut, että Veronsaajapalvelun selvityksestä ilmenevät A:n hakemuksen hylkäämispäätöksen perusteena olevat ja hallintomenettelylain 24 §:ssä edellytetyt tosiseikat. Selvityksen perusteella A:n hakemuksessa esitetyt sosiaaliset, terveydelliset ja taloudelliset syyt eivät olleet Verohallituksen päätöksen pohjana olleen kohtuusharkinnan mukaan arvonlisäverolain 210 §:ssä tarkoitettuja erityisiä syitä verosta vapauttamiselle tapauksessa, jossa hakemuksen kohteena oleva arvonlisävero perustuu hakijan lopettamasta elinkeinotoiminnasta omaan käyttöön otettuun käyttöomaisuuteen.

Selvitykset oheistetaan kantelijalle tiedoksi.

3 RATKAISU

3.1 Hakemuksen hylkääminen

Oikeusohjeet

Arvonlisäverolain 210 §:n 1 momentin mukaan verohallitus voi erityisestä syystä hakemuksesta määräämillään ehdoilla alentaa suoritettavaa arvonlisäveroa, veronlisäystä, viivästyskorkoa, jäämämaksua, viivekorkoa sekä lykkäyksen vuoksi suoritettavaa korkoa taikka poistaa ne kokonaan. Pykälän 4 momentin mukaan tämän pykälän nojalla annettuun päätökseen ei saa hakea muutosta.

Oikeuskirjallisuudessa (Myrsky – Linnakangas: Verotusmenettely ja muutoksenhaku, Helsinki 2000, ss 187) on todettu, että mikä ei ole oikeus ja kohtuus, se ei saata olla lakikaan. Näin todetaan muun muassa tuomarinohjeissa. Kohtuulliseen lopputulokseen on pyrittävä verotuksessakin. Useissa verosäännöissä viitataan kohtuuteen. Verotuksen yhteydessä kohtuullistamisella on tarkoitettu muun muassa ilmiötä, josta yleisesti käytetään nimitystä verosta vapauttaminen. Sitä kutsutaan usein myös veronhuojennukseksi. Verotusmenettelystä annetun lain 88 §:ssä säädetään tulo- ja varallisuusverotuksen huojentamisesta. Anteeksiantoperusteet on lueteltu pykälän 2 momentissa. Muissa verolaeissa on omat, kysymyksessä olevia veroja koskevat anteeksiantosäännökset. Anteeksiantosäännösten käytännön merkitys vaihtelee huomattavasti. Kirjaan mukaan esimerkiksi arvonlisäverotuksessa neutraalisuusvaatimuksen korostaminen on johtanut pidättyväiseen suhtautumiseen, kun taas autoverotuksessa anteeksiantosäännösten soveltaminen on ollut melko yleistä.

Johtopäätös

Verohallituksen Veronsaajapalvelun selvityksen mukaan A:n hakemuksessa kuvatuilla olosuhteilla ja ajoneuvon yksityiskäyttöön ottamisesta johtuvalla arvonlisäverolla ei ole ollut verohallituksen ratkaisukäytännön mukaan sellaista keskinäistä yhteyttä, että veroa voitaisiin pitää kohtuuttomana ja laissa tarkoitettuna erityisenä syynä vapautuksen myöntämiselle. Selvityksen mukaan arvonlisäveron vapauttamiskäytäntönä ei myöskään ole ollut myöntää invalidien autohankinnoista vapautusta arvonlisäverosta. Invalidien autojen hankintaa tuetaan autoverolain huojennussäännöksillä.

Edellä todetun perusteella Verohallitus on ratkaissut A:n huojennushakemuksen arvonlisäveron huojennusasioissa noudatetun ratkaisukäytännön mukaisesti eikä asiassa ole ilmennyt syytä epäillä, että Verohallitus olisi ylittänyt sille lain mukaan kuuluvan harkintavallan tai käyttänyt sitä väärin.

3.2

Päätöksen perusteleminen

Verohallituksen päätös

A:n huojennushakemukseen 22.5.2002 annetussa Verohallituksen päätöksessä on todettu, että hakemus hylätään. Päätöksen perusteluna on ilmoitettu, että vapautuksen myöntämiselle ei ole esitetty laissa tarkoitettua erityistä syytä.

Oikeudellinen arviointi

Perustuslain 21 §:n 1 momentin mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa. Säännöksen 2 momentissa luetellaan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon tärkeimmät takeet: käsittelyn julkisuus, oikeus tulla kuulluksi, oikeus saada perusteltu päätös ja oikeus hakea muutosta. Ne tulee säännöksen mukaan turvata lailla.

Hallintomenettelylain (598/82) 24 §:n mukaan päätös on 2 momentissa mainittuja poikkeuksia lukuun ottamatta perusteltava ilmoittamalla sen perusteena olevat pääasialliset tosiseikat sekä säännökset ja määräykset. Pykälän 2 momentin mukaan perustelu voidaan jättää esittämättä, jos päätöksellä hyväksytään vaatimus, joka ei koske toista asianosais ta. Sen sijaan huojennushakemuksen hylkäävään päätökseen ei ainakaan lähtökohtaisesti sovelleta mikään 2 momentin poikkeusperusteista.

Hallintomenettelylakia koskevan hallituksen esityksen (HE 88/1981 vp.) perusteluissa todetaan, että hallintopäätökselle on esitettävä tosiasia-perustelu ja oikeudellinen perustelu. Perustelemisselvollisuuteen ei vaikuta, onko asia ratkaistava laillisuus- vai tarkoituksenmukaisuushakinnalla. Tarkoituksenmukaisuushakinnalla ratkaistavissa asioissa oikeudellinen perustelu rajoittuisi ratkaisun oikeudellisiin edellytyksiin, jos sellaiset on säädetty, ja viittaukseen harkintavallan perusteena olevaan säännökseen. Koska tarkoituksenmukaisuusharkintaa rajoittavat aina eräät oikeudelliset seikat, olisi esityksen mukaan päätöksen *tosiasia-perustelun oltava sellainen, että sen avulla voidaan arvioida, onko harkintavaltaa käytetty laillisissa rajoissa* (sivut 51–52).

Eduskunta on hyväksynyt hallituksen esityksen eduskunnalle hallinto laiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta (HE 72/2002 vp.). Esityksessä korostetaan, että perusteluvollisuuden merkitys yleisenä oikeusturvaperiaatteena on viimeisten vuosien aikana selvästi korostunut. Tähän on esityksen perustelujen mukaan vaikuttanut osaltaan perusoikeusuudistus, jonka yhteydessä oikeus perusteltuun päätökseen saatettiin voimaan perusoikeutena. Perusteluvollisuuden kannalta merkitystä on esityksen mukaan ollut myös Euroopan yhteisön oikeudella. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ainakin yksityisten oikeussubjektien kannalta merkittävät päätökset on perusteltava. Perusteluvollisuus konkretisoituu erityisesti silloin, kun yhteisön oikeutta koskeva päätös on yksityisen kannalta kielteinen tai jollain tavoin oikeuksia rajoittava (sivu 100).

Johtopäätös

Verohallituksen A:n hakemukseen annettua päätöstä ei ole perusteltu hallintomenettelylain 24 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla. A ei ole kantelukirjelmänsä perusteella käsittänyt, miksi hänen esittämiään selvityksiä hänen invaliditeetistaan ja auton tarpeesta sekä taloudellisesta asemastaan ei ole pidetty arvonlisäverolain 210 §:ssä tarkoitettuna erityisenä syynä.

Hakemuksen hylkäämisen perusteet on todettu vasta Verohallituksen Veronsaajapalvelun tänne antamassa selvityksessä.

Erityisesti perusoikeusuudistuksen jälkeen ja perustuslaissa turvatun yhdenvertaisuuden toteutumiseksi katson, että myös verosta vapauttamista koskevilla ratkaisuisa tulisi kiinnittää entistä enemmän huomiota perustelujen sisältöön. Hakijalle on tärkeää tietää, minkä vuoksi ne seikat, joihin hän on vedonnut, eivät ole johtaneet myönteiseen lopputulokseen. Yksilöimättömät perusteet jättävät hakijan epätietoiseksi, mikä saattaa johtaa uusiin hakemuksiin. Toisaalta hakija saattaa perusteluista havaita, että hän ei ole osannut vedota oikeaan seikkaan hakemuksensa tueksi. Vaikka perusteluilla ei ole verosta vapauttamista koskevilla päätöksissä sitä keskeistä tarkoitusta, että niiden perusteella voitaisiin arvioida muutoshakutarve, on myös päätöksestä, johon ei voida hakea muutosta, voitava jälkikäteen esimerkiksi laillisuusvalvonnassa arvioida, ovatko perustelut siltä osin kuin ne koskevat oikeuskysymysten arviointia, asianmukaiset. Tätä on korostettu myös hallintomenettelylain hallituksen esityksen perustelussa.

Viime kädessä perustelujen riittävän laatu ja laajuus riippuu tilanteesta. Kun hakija on vedonnut hakemuksensa tueksi seikkoihin, jotka eivät ole selvästi perusteettomia, ainakin hakijan kannalta kielteisen ratkaisun asianmukainen perusteleminen käsitykseni mukaan edellyttää näiden seikkojen arviointia perusteluissa.

A oli huojennushakemuksessaan vedonnut invalideettiinsa ja auton tarpeeseen liikkumisen ja asioinnin kannalta sekä taloudelliseen tilanteeseensa, jonka tueksi hän oli oheistanut sosiaalitoimiston lausunnon. Verohallituksen Veronsaajapalvelun selvityksen mukaan A:n edellä mainituilla olosuhteilla ja auton yksityiskäyttöön otosta aiheutuneella arvonlisäverolla ei ollut sellaista keskinäistä yhteyttä, jota voitaisiin pitää arvonlisäverolain 210 §:ssä tarkoitettuna erityisenä syynä. Selvityksen mukaan Verohallituksen vapauttamiskäytäntönä ei myöskään ollut vapauttaa invalidien autohankintoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Edellä viitatussa oikeuskirjallisuudessa on todettu, että arvonlisäverotuksessa neutraalisuusvaatimuksen korostaminen on johtanut pidättyväiseen suhtautumiseen verosta vapauttamisessa.

Toisaalta Verohallituksen selvityksessä on todettu, että arvonlisäverolaissa säädettyinä erityisinä syinä voidaan pitää verotusmenettelystä annetun lain 88 §:ssä tarkoitettuja ja niihin rinnastettavia kohtuusyitä. Näitä kohtuusyitä ovat muun ohella pykälän 2 momentissa luetellut veronmaksukyvyntalentuminen ottaen huomioon elatusvelvollisuus, työttömyys, sairaus tai muu erityinen syy.

Edellä todetun perusteella katson, että A on hakemuksessaan vedonnut sellaisiin perusteisiin ja selvityksiin, joihin olisi tullut Verohallituksen päätöksen perusteluissa ottaa kantaa. Totean myös, että hallintomenettelylain 24 §:n säännöksissä tarkoitettu perustelemissuovelvollisuus tarkoittaa velvollisuutta esittää perustelu päätöksessä. Perustelun esittäminen päätöksen antamisen jälkeen voi olla hyvän hallintotavan mukaista vain niissä tapauksissa, joissa perustelu on lain 24 §:n 2 momentin poikkeussäännöksen nojalla voitu jättää

antamatta, kuten jos hakemus hyväksytään sellaisenaan. Totean kuitenkin, että erityisesti yhdenvertaisuusperiaatteen toteutumisen arvioinnin kannalta myös hakemuksen hyväksyvän päätöksen perusteleva vastaavalla tavalla on hyvän hallinnon mukaista.

4

TOIMENPITEET

Edellä esitetyn perusteella saatan Verohallituksen tietoon käsitykseni siitä, että verosta vapauttamista koskeviin hakemuksiin, jotka eivät ole ilmeisen perusteettomia, annettavat kielteiset päätökset on perusteltava siten, että päätöksessä ilmoitetaan, mitkä ovat olleet ne hakijan vetoamat tai ratkaisun perusteena olevat tosiseikat, joihin päätös perustuu ja joiden avulla voidaan arvioida, onko viranomaisen käyttänyt harkintavaltaansa laillisissa rajoissa muun muassa yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta arvioituna.

Saatan käsitykseni Verohallituksen tietoon lähettämällä jäljennöksen päätöksestäni sille.

Muilta osin asiassa ei ole ilmennyt aihetta epäillä lainvastaista tai virheellistä menettelyä, johon oikeusasiamiehen tulis i laillisuusvalvojana puuttua.