

31.3.2003

2015/4/01

Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Petri Jääskeläinen

Esittelijä: Vanhempi oikeusasiamiehensihteeri Riitta Länsisyrjä

VEROHUOJENNUSPÄÄTÖKSEN PERUSTELEMINEN

1

KANTELU

A on osoittanut eduskunnan oikeusasiamiehelle 10.8.2001 kanteluki rjoituksen, jossa hän arvostelee Tullihallituksen 16.3.2000 antamaa veronhuojennushakemuksen hylkäävää päätöstä. Kantelijan mielestä Tullihallituksen olisi tullut ottaa huomioon se, että tuomioistuin oli rikosprosessissa kohtuullistanut verojen määrään perustunutta vahingonkorvausta. Kantelija arvostelee myös päätöksen puutteellisia perusteluita.

2

SELVITYKSET

Kirjoituksen johdosta on tänne hankittu selvitys Tullihallitukselta ja lausunto valtiovarainministeriöltä. Valtiovarainministeriötä on lausuntopyynnössä pyydetty kiinnittämään erityistä huomiota siihen, onko nykyinen käytäntö, jonka mukaan veronhuojennuspäätöksissä tyydytään viittaamaan lain säännökseen, asianmukainen perusteluiltaan.

Valtiovarainministeriö on lausunnossaan muun ohella katsonut, että rikosoikeudelliset kysymykset ja niihin liittyvät vahingonkorvauskysymykset ratkaistaan veroprosessista erillisenä kysymyksenä ja eri säännösten perusteella, joiden lähtökohta ja tavoitteet poikkeavat huomattavasti toisistaan. Tästä syystä yleisessä tuomioistuimessa tehdyllä rikosperusteisen vahingonkorvausvaatimuksen kohtuullistamisella ei valtiovarainministeriön mielestä ole vaikutusta siihen, kuinka selvää ja riidatonta verosaatavaa tulee käsitellä huojennuksen edellytyksiä verotuksen lähtökohdista ja tarpeista harkittaessa.

Lausunto ja selvitys oheistetaan kantelijalle tiedoksi.

3

RATKAISU

3.1

Hakemuksen hylkääminen

A jätti joulukuussa 1996 ajoneuvostaan autoveroilmoituksen, jonka liitteenä olevassa vakuutuksessa hän oli ilmoittanut oleskelleensa Suomessa muuttoa

edeltävän yhden vuoden aikana 43 päivää. A:n ajoneuvoa verotettiin ilmoituksen sisältämien tietojen perusteella verottomana muuttoajoneuvona.

A:n todettiin sittemmin oleskelleen Suomessa muuttoaan edeltävän yhden vuoden aikana 267 päivää. A väitti saaneensa tullitarkastajalta virheellisen ohjeen sairauden johdosta tapahtuvan oleskelun merkitsemisestä.

A pyysi veronhuojennusta jälkiveropäätöksellä kannetusta autoverosta, arvonlisäverosta ja veron korotuksesta ja sittemmin kumotusta jälkikantopäätöksellä kannetusta tullista. Veron maksuunpanoa koskevien päätösten osalta viittaa Tullihallituksen lausunnosta ilmenevään selvitykseen asiassa tehdyistä päätöksistä. A perusteli veronhuojennushakemustaan muun muassa sillä, että Kotkan käräjäoikeus oli 24.4.1999 antamallaan tuomiolla hylännyt häneen kohdistuneen syytteen törkeästä veropetoksesta sekä valtion vahingonkorvausvaatimuksen.

A vetosi Tullihallitukselle 2.7.1999 osoittamassaan kirjoituksessa edellä lausutun lisäksi myös verotuksen perustana käytetyn ja auton todellisen arvon eroon sekä siihen, että hän oli itsestään riippumattomista syistä joutunut luopumaan alun perin muuttoautoksi suunnitellun auton maahantuonnista.

Tullihallitus lykkäsi verosta vapauttamista koskevan asian käsittelyä siihen asti kunnes tuomioistuimen päätökset verotus- ja rikosasioiden osalta olivat saaneet lainvoiman.

Kouvolan hovioikeus tuomitsi 3.2.2000 A:n rangaistukseen veropetoksesta. Hovioikeus oli kuitenkin vahingonkorvauslain 2 luvun 1 §:n 2 momentin nojalla kohtuullistanut korvausvelvollisuutta Tullihallituksen vaatimasta verojen yhteismäärästä 145 675 markasta 60 000 markkaan sillä perusteella, että vahingonkorvauksen täysimääräinen korvausvelvollisuus olisi A:lle kohtuuttoman raskas ottaen huomioon auton todellisen arvon ja sen, että hän takavarikosta alkaen oli menettänyt mahdollisuuden käyttää autoa ja myydä sen.

Tullihallitus hylkäsi 16.3.2000 huojennushakemuksen sillä perusteella, ettei sen tueksi ollut esitetty erityisiä syitä. Esittelijän, tullisihteerin --- muistiosta ilmenee, että hovioikeuden tuomio oli otettu huomioon näyttönä A:n moitittavasta menettelystä. Lisäksi muistiossa todetaan, ettei se, että verovelvollinen veloitetaan maksamaan rikosperusteista vahingonkorvausta, liene erityinen syy alentaa sinänsä oikein määrättyjä veroja huojennusteitse.

Kantelija on pitänyt Tullihallituksen ratkaisua kohtuuttomana erityisesti siksi, että siinä ei ollut huomioitu takavarikon yli kolmen vuoden kestoajaa ja siitä seurannutta auton arvon alenemista ja taloudellisen käyttöhyödyn menetystä.

Oikeudellinen arviointi

Tullihallitus voi autoverolain 50 §:n 1 momentin mukaan erityisistä syistä hakemuksesta määräämillään ehdoilla alentaa suoritettua tai suoritettavaa autoveroa, viivekorkoa, veronlisäystä, viivästyskorkoa, jäämämaksua sekä lykkäyksen vuoksi suoritettavaa korkoa taikka poistaa ne kokonaan.

Vapautuksen myöntämisen on katsottu viime kädessä olevan viranomaisen vapaassa harkinnassa eli kysymyksessä olevan tarkoituksenmukaisuusharkinnan. Tullihallituksella on tämän säännöksen nojalla erittäin laaja harkintavalta arvioidessaan näitä verosta vapauttamiseen johtavia erityisiä syitä. Edellä sanottu ei kuitenkaan tarkoita, että Tullihallituksen ei harkinnassaan tulisi noudattaa muun muassa harkintavallan käyttöä ohjaavia yleisiä hallinto-oikeudellisia periaatteita, kuten yhdenvertaisuusperiaatetta. Yhdenvertaisuusperiaatteen noudattaminen merkitsee sitä, että päätöksenteon tulee tapahtua ennalta määriteltujen ja yleisesti hyväksytyjen ja tasapuolisesti sovellettavien perusteiden mukaisesti noudattaen johdonmukaista ratkaisulinjaa.

Tullihallitus on selvityksessään todennut, että vakiintuneessa veronhuojennuskäytännössä veronhuojennusta ei ole myönnetty tapauksissa, joissa verovelvollisen on todettu syyllistyneen veropetokseen sen verotustapahtuman yhteydessä, jota huojennusvaatimus koskee. Linjaa voidaan Tullihallituksen selvityksen mukaan pitää jokseenkin poikkeuksettomana. Vahingonkorvauksen vaatimisella tai tuomitsemisella ei ole vaikutusta verosaatavan olemassaoloon.

Edellä esitetyn perusteella katson, että minulla ei ole aihetta epäillä Tullihallituksen ylittäneen harkintavaltaansa tai käyttäneen sitä väärin hylätessään A:n hakemuksen.

3.2

Päätöksen perusteleminen

Kantelija on arvostellut sitä, että Tullihallitus ei ole ratkaisunsa perusteluissa ottanut mitään kantaa huojennushakemuksessa esitettyihin perusteisiin. Tullihallitus on vakiintuneesti noudatetun menettelyn mukaisesti perustellut hakemuksen hylkäävää päätöstään ainoastaan sillä, että A:n esittämät seikat eivät olleet sellaisia erityisiä syitä, joiden perusteella veronhuojennus voitaisiin myöntää.

Tullihallitus on selvityksessään vedonnut perustelukäytäntönsä tueksi muun muassa siihen, että veronhuojennuksessa eli verosta vapauttamisessa on kyse lainmukaisen verotuksen kohtuullistamisesta poikkeuksellisissa tapauksissa viranomaisen harkintavallan rajoissa eikä kenelläkään ole ehdotonta oikeutta veronhuojennuksen saamiseen. Tullihallitus on myös viitannut siihen, että kysymys oli tarkoituksenmukaisuusharkinnasta jota hallintomenettelylain esittäjien mukaan tarvitsee perustella ainoastaan siltä osin kuin asiassa on kysymys ratkaisun oikeudellisista edellytyksistä, jos sellaiset on säädetty, ja viittauksella harkintavallan perusteena olevaan säännökseen. Vielä Tullihallitus on viitannut siihen, että asian luonnosta johtuen ei tarkempien perusteluiden esittäminen yleensä ole mahdollista, koska erityisten syiden olemassaoloa tutkitaan jokaisessa tapauksessa erikseen. Tutkimuksen perusteena olevat syyt käyvät kokonaisuudessaan ilmi ainoastaan kaikista hakemusasiakirjoista, joiden katsotaan muodostavan päätöksen perustana olevat tosiasia-perusteet. Tullihallituksen käytäntö on perustunut valtioneuvoston oikeuskanslerin 10.1.1985 antamaan päätökseen.

Valtiovarainministeriö on lausunnossaan edellä esitetyn lisäksi viitannut päätösten luonteeseen poikkeuksena lainmukaisesta veronmaksuvelvollisuudesta ja huojennusasioiden suureen määrään, joka oli ministeriön mukaan johtanut siihen, että hylkypäätöksen tarkempia perusteluita kysyvälle niitä selvitetään suullisesti ja kirjeitse. Koska huojennuspäätöksistä ei voi valittaa, päätöksen perusteleminen ei ollut ministeriön mukaan välttämätöntä myöskään hakijan muutoksenhakumahdollisuuteen liittyvän oikeusturvan kannalta. Vielä ministeriö on viitannut hakemuksen perusteena mahdollisesti olevien liike- tai ammattisalaisuuksien tai muiden salassa pidettävien seikkojen selostamisen kiusallisuuteen hakijan kannalta.

Oikeudellinen arviointi

Jokaisella on perustuslain 21 §:n 1 momentin mukaan oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa. Säännöksen 2 momentissa luete llaan 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 asianosaista. Sen sijaan huojennushakemuksen hylkäävään päätökseen ei aina kaan lähtökohtaisesti sovellu mikään 2 momentin poikkeusperusteista.

Hallintomenettelylakia koskevan hallituksen esityksen (HE 88/1981 vp.) perusteluissa todetaan, että hallintopäätökselle on esitettävä tosiasia perustelu ja oikeudellinen perustelu. Perustelemisvelvollisuuteen ei vaikuta, onko asia ratkaistava laillisuus- vai tarkoituksenmukaisuusharkinnan nojalla. Tarkoituksenmukaisuusharkinnalla 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 *tosiasiaperustelun 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 perusteluvelvollisuuden 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. Perusteluvelvollisuuden kannalta merkitystä on esityksen mukaan ollut myös Euroopan yhteisön oikeudella. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ainakin yksityisten oikeussubjektien kannalta merkittävät päätökset on perusteltava. Perusteluvelvollisuus konkretisoituu erityisesti silloin, kun yhteisön oikeutta koskeva päätös on yksityisen kannalta kielteinen tai jollain tavoin oikeuksia rajoittava (sivu 100).

Myös oikeuskirjallisuudessa on korostettu, että perustelut on esitettävä, vaikka ratkaisun pohjana olisi hyvinkin väljä ja laajan harkintavallan salliva toimivaltasäännös. Harkintavallan

laajuus ei toisin sanoen vaikuta perusteluvollisuuden ulottuvuuteen. Erityisesti joustavien oikeusnormien, kuten "erityiset syyt", "yleinen tarve", soveltamiseen nojautuvan päätöksen perusteluista voidaan myös arvioida, onko viranomaisen käyttänyt harkintavaltaansa oikein. Perustelu on riittämätön, jos siinä nojaututaan esimerkiksi siihen, että viranomaisen "ei katso olevan erityisiä syitä hyväksyä hakemusta" (Olli Mäenpää: Hallinto-oikeus, sivu 339. Katso myös Heikki Kulla: Hallintomenettelyn perusteet, sivu 147).

Valtiovarainministeriö ja Tullihallitus ovat perusteina edellä kerrotulle autoverolain 50 §:n sanamuotoon nojaavalle perustelutavalle viitanneet erityisesti veronhuojennuksen eli verosta vapauttamisen luonteeseen valituskelvottomana armahdusratkaisuna, jota koskeva säännös on erityisten syiden sisällön osalta jätetty avoimeksi ja siten myöntävän viranomaisen harkintavaltaan.

Jaon oikeusharkintaan ja tarkoituksenmukaisuusharkintaan ei ole katsottu olevan selväpiirteisen. Päätöksentekijän harkintavallan ei oikeudellisesti arvioiden ole koskaan katsottu olevan täysin vapaata, vaikka sovellettava normi olisi väljä. Harkintavaltaa rajoittavat sisällöllisesti etenkin yleiset hallinto-oikeudelliset periaatteet. Muita rajoitusperusteita ovat vakiintuneet oikeus- ja ratkaisukäytäntö. Väljäkin normia sovellettaessa on otettava huomioon ylempinäasteiset säännökset, kuten perusoikeusnormit ja normin soveltamisen kannalta mahdollisesti relevantti EY-oikeus. Olli Mäenpää on teoksessaan Hallinto-oikeus (s. 321) katsonut, että etenkin joustavien oikeusnormien - esimerkiksi "erityiset syyt" - soveltamista on vaikea sijoittaa vapaan ja sidotun harkinnan kahtiajakoon. Tällaisten väljäsisältöisten normien soveltamiseen sisältyy runsaasti harkintavaltaa, jonka käyttäminen on kuitenkin suhteutettava esimerkiksi lainsäädännön tarkoitukseen.

Näin ollen voidaan mielestäni katsoa, että erityisesti perusoikeusuudistuksen jälkeen ja perustuslaissa turvatun yhdenvertaisuuden toteutumiseksi on myös verosta vapauttamista koskevissa ratkaisuissa kiinnitettävä 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 tässä tapauksessa sitä niiden kannalta sinänsä keskeistä tarkoitusta, että niiden perusteella voitaisiin arvioida muutoksenhakutarve, 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 mielestäni edellyttää näiden seikkojen arviointia perusteluissa.

Nyt kysymyksessä olevassa tapauksessa hakija on vedonnut sellaisiin seikkoihin kuin puutteelliseen neuvontaan, auton todelliseen arvoon ja hänestä johtumattomista syistä tapahtuneeseen auton vaihtamiseen, jotka mielestäni eivät ole ilmeisen perusteettomia ja niihin olisi ollut aiheellista ottaa perusteluissa kantaa. Tässä tapauksessa Tullihallitukselle ei ollut esitetty hakemuksen tueksi perusteita, jotka liittyivät hovioikeuden tuomion sisältöön, koska hakemusta ei ollut tältä osin täydennetty hovioikeuden tuomion antamisen jälkeen. Kuten esittelijän muistiosta ilmenee, huojennushakemusta käsiteltäessä on kuitenkin hovioikeuden tuomio ja se tosiseikka, että hakija oli tuomittu asiassa rangaistukseen, katsottu

olevan esteenä huojoennushakemukseen suostumiselle. Tämän on todettu olevan Tullihallituksen vakiintuneen linjan. Näin ollen tässä tapauksessa päätöksen perusteluissa olisi ollut aiheellista nimenomaisesti tuoda esiin vähintäänkin tämä seikka.

Totean lopuksi, että hallintomenettelylain 24 §:n säännöksissä perustelemisselvollisuudesta tarkoitetaan velvollisuutta esittää perustelu päätöksen yhteydessä. Perustelun esittäminen päätöksen antamisen jälkeen voi olla hyvän hallintotavan mukaista vain niissä tapauksissa, joissa perustelu on lain 24 §:n 2 momentin poikkeussäännösten nojalla voitu jättää antamatta (HE 88/1981 vp. s. 54), kuten jos hakemus hyväksytään sellaisenaan.

Katson kuitenkin, että erityisesti yhdenvertaisuusperiaatteen toteutumisen arvioinnin kannalta myös hakemuksen hyväksyvän päätöksen perusteleminen vastaavalla tavalla olisi hyvän hallinnon mukaista.

Toimenpiteet

Edellä esitetyn perusteella saatan valtiovarainministeriön ja Tullihallituksen tietoon käsitykseni siitä, että muihin kuin ilmeisen perusteettomiin veronhuojennushakemuksiin annettavat kielteiset päätökset on perusteltava siten, että ilmoitetaan, mitkä ovat ne joko hakijan vetoamat tai muut ratkaisun perusteena olevat tosiseikat, joihin päätös perustuu ja joiden avulla voidaan arvioida, onko viranomaisen käyttänyt harkintavaltaansa laillisissa rajoissa ottaen huomioon muun muassa yhdenvertaisuusperiaatteen.

Saatan tämän käsitykseni valtiovarainministeriön ja Tullihallituksen tietoon lähettämällä jäljennöksen päätöksestäni niille.