

27.8.2008

Dnro 2089/4/07

Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Petri Jääskeläinen

Esittelijä: Oikeusasiamiehensihteeri Ulla-Maija Lindström

VEROVIRASTON MENETTELY TÄYTÄNTÖÖNPANOKIELTOA KOSKEVASSA PÄÄTÖKSENTEOSSA

1 KANTELU

Kantelija pyysi kantelukirjoituksessaan 20.6.2007 eduskunnan oikeusasiamiestä tutkimaan ---veroviraston toiminnan täytäntöönpanokieltoasioiden käsittelemisessä. Kantelija kertoi, että hän toimi erään yhtiön asiamiehenä siihen kohdistuneessa verotarkastuksessa. Hänen mukaansa yhtiöön kohdistetut jälkiverotuspäätökset oli perustettu täysin ilman tosiasiaperustetta ja oikeudellista perustelua verotusmenettelystä annetun lain 28 §:n 1 momenttiin. Kantelija teki veroviraston jälkiverotuspäätöksistä oikaisuvaatimukset. Hänen mukaansa niistä ilmeni, etteivät ne olleet ilmeisen aiheettomat, vaan sisälsivät todellisia, oikeudellisia vastaväitteitä lainvastaisista jälkiverotuspäätöksistä. Oikaisuvaatimukset sisälsivät täytäntöönpanokieltohakemukset. Esimerkiksi vuoden 2003 jälkiverotuspäätöksessä oli määrätty 50 000 euron suuruinen veronkorotus.

Kantelija lähetti oikaisuvaatimukset jälkiverotuspäätökset tehneelle veroviraston verosihteerille faksilla 8.5.2007. Kirjoituksen mukaan veroviraston ratkaisukäytäntö täytäntöönpanokieltoasioissa oli se, että päätöksen täytäntöönpanokieltoa koskevaan hakemukseen teki jälkiverotuspäätöksen tekijä. Kantelija piti menettelyä verovelvollisten oikeusturvan kannalta kestäättömänä ja lainvastaisena. Hän kertoi joutuneensa kiirehtimään verosihteerää täytäntöönpanokieltoa koskevassa päätöksenteossa. Noin kuukauden kuluttua oikaisuvaatimuksen tekemisestä hän sai viestin, jonka mukaan asia oli siirretty toiselle verovirkailijalle. Kantelija sai 5.6.2007 hänen ilman perustelua olevan päätöksen, jolla täytäntöönpanokieltohakemukset oli hylätty. Kantelijan käsityksen mukaan päätöksen oli tehnyt virkamies, jolla ei ollut asiassa toimivaltaa.

Verojen ja maksujen perimisestä ulosottoon annettun lain 9 §:n 1 momentin mukaan saamisen täytäntöönpano voidaan kieltää tai keskeyttää, jollei valitus tai oikaisuvaatimus ole ilmeisen aiheeton. Kantelija viittasi 1.12.1998 voimaan tulleen lainmuutoksen esitöihin, joiden mukaan muutoksen tarkoituksena oli parantaa verovelvollisen oikeusturvaa. Esitöiden mukaan, mikäli oikaisuvaatimuksissa esitetyt ratkaisuun vaikuttavat oikeuskysymykset tai tosiasiat ovat ainakin jossain määrin tulkinnallisia tai epäselviä taikka oikeuskäytännössä esiintyy epäyhtenäisyyttä, täytäntöönpano tulee kieltää tai keskeyttää. Pääsääntö on, että ulosotto kielletään tai keskeytetään, jollei valitus tai oikaisuvaatimus ole ilmeisen perusteeton.

Kirjoituksen mukaan luonnollista on myös se perustuslakiin ja hallintolainsäädäntöön kirjattu viranomaisia velvoittava sääntely siitä, että mikäli pääsäännöstä poiketaan, tulee viranomaisen perustella poikkeava menettelynsä lakiin perustuen. Näin ei kuitenkaan tässä viranomaistoiminnassa tehty ja menettelyllä loukattiin suoraan hallintoalamaisen perusoikeuksiin kuuluvaa oikeusturvaa.

Kantelija katsoi, että hän oli oikaisuvaatimuksessaan tuonut selkeästi esille, että täytäntöönpanokieltoon määrättäväksi vaaditut jälkiverotusseuraamukset sisälsivät Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisukäytännössä rangaistukseen verrattavissa olevia hallinnollisia sanktiomaksuja, joita ei saisi panna pakkotäytäntöön ilman tuomioistuimen tutkintaa. Hän viittasi Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen Janosevic tuomioon, jossa todettiin, että jos täytäntöönpano koskee huomattavia summia, verovelvollinen ei välttämättä saa täyttä korvausta tappiostaan. Siten järjestelmää, joka sallii huomattavan suurten veronkorotusten täytäntöönpanon ennen maksuvelvolliselle annettua tuomioistuimen päätöstä, voitiin kritisoida ja sitä tuli tarkastella tiukasti. Kantelijan käsityksen mukaan täytäntöönpanokielto evättiin asiattomin perustein.

Kirjoituksen mukaan kielteinen perustelematon täytäntöönpanokieltopäätös, johon ei saanut hakea muutosta, oli perustuslain vastainen ja johti Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan rikkoviintäytäntöönpanotoimiin. Muutoksenhakukielto esti mielivaltaisen viranomaispäätöksen kohteeksi joutuneen verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen. Suomen lainsäädäntö ei täyttänyt perustuslain eikä ihmisoikeussopimuksen vaatimuksia, kun lainvastaisen viranomaistoiminnan kohteeksi joutuneelta evättiin valitusmahdollisuus.

Näillä perusteilla kirjoituksessa katsottiin, että verovirasto loukkasi verovelvollisen perus- ja ihmisoikeuksia. Kantelijan käsityksen mukaan kyse oli laajaan joukkoon kohdistuvasta mielivaltaisesta viranomaistoiminnasta ja siihen tuli puuttua määräämällä vastuussa oleville lain mukaan kuuluvat seuraamukset.

3 RATKAISU

3.3 Arviointi

3.3.1 Veroviraston harkintavallasta

Tapahtuma-aikana voimassa olleen veroulosottolain mukaan viranomainen, joka käsittelee verotusta koskevaa oikaisuvaatimusta tai valitusta voi kieltää saamisen ulosottamisen tai määrätä sen keskeyttäväksi, jollei oikaisuvaatimus tai valitus ole ilmeisen aiheeton. Kiellon tai keskeyttämisen ehdoksi voidaan määrätä, että hakemuksen esittäjän on asetettava ulosottomiehelle vakuus saamisen maksamisesta, jos saamisen perintä muutoin vaarantuisi.

Veroulosottolain muuttamista koskevassa hallituksen esityksessä (HE 78/1998) todettiin, että koska voimassa ollut veroulosottolain 9 §:n 1 momentissa oleva keskeytys- ja kieltosäännös oli suhteellisen yleisluonteinen, tuli sitä selkeyttää keskeyttämisen ja kieltämisen perusteiden osalta. Oikeusturvasyistä tuli asioissa, jotka pannaan täytäntöön ilman tuomioistuimen antamaa tuomiota tai päätöstä, kieltö- tai keskeytyshakemus lähtökohtaisesti hyväksyä. Tilanne oli jossain määrin toinen muun muassa silloin, kun pantiin täytäntöön alioikeuden tuomiota tai päätöstä. Asia oli silloin kertaalleen ollut tuomioistuimessa täystutkintaisessa menettelyssä tai vastapuolella oli ainakin ollut mahdollisuus siihen (yksipuolinen tuomio).

Esityksen mukaan muutoksenhakemusta tai verotuksen oikaisuasiaa käsittelevällä viranomaisella oli harkintavalta sen suhteen, milloin valitusta tai oikaisuvaatimusta voidaan pitää ilmeisen aiheettomana. Muussa tapauksessa aivan perusteettomilla valituksilla, perustevalituksilla ja oikaisuvaatimuksilla voitaisiin estää täytäntöönpano. Jos ratkaisuun vaikuttavat oikeuskysymykset tai tosiasiat olivat ainakin jossain määrin tulkinnallisia tai epäselviä taikka oikeuskäytännössä esiintyisi epäyhtenäisyyttä, tuli täytäntöönpano kieltää tai keskeyttää.

Eduskunnan valtiovarainvaliokunta totesi hallituksen esitykseen antamassaan mietinnössä (VaVM 29/1998 vp), että eräät valiokunnan kuulemat asiantuntijatahot olivat esittäneet, että täytäntöönpano keskeytettäisiin automaattisesti, jos veronmaksaja oli tehnyt keskeytysvaatimuksen ja pakkoperinnän jatkaminen tulisi perustella aina erikseen.

Automaattinen keskeytysmahdollisuus avaisi valiokunnan mielestä väistämättä väärinkäytön mahdollisuuden. Valitus keskeytyshakemuksineen voitaisiin aivan selvässäkin asiassa tehdä juuri ennen huutokauppaa, jolloin ei välttämättä ennätettäisi antaa perusteltua päätöstä siitä, miksi täytäntöönpanoa tulisi jatkaa. Täysin perusteetonkin valitus saisi siten aikaan tällaisen keskeytyksen mahdollisesti lukuisia kertoja. Valitus saattaisi koskea seikkaa, josta on olemassa selkeä säännös ja täysin vakiintunut oikeuskäytäntö niin, ettei valituksella ole mitään menestymisen mahdollisuutta. Esitetty muutos ehdotus johtaisi siihen, että tällöinkin ulosottomiehelle tulisi heti ilmoittaa täytäntöönpanon keskeyttämisestä ja sen jälkeen tehdä perusteltu päätös, jonka mukaan täytäntöönpanoa jatketaankin. Näillä perusteilla valiokunta torjui automaattisen keskeytysmahdollisuuden.

EIT katsoi vuonna 2002 antamassaan Janosevic päätöksessä, että EIS 6 artiklan 1 kohtaa oli rikottu siltä osin kuin valittajalla ei ollut tehokasta pääsyä tuomioistuimeen. Valittajan oikaisuvaatimuksen käsittely veroviranomaisessa oli kestänyt lähes kolme vuotta. EIT totesi, että ottaen huomioon täytäntöönpano, joka oli koskenut myös veronkorotuksia, ja sen tilanteen, johon valittaja oli joutunut, tehokas pääsy tuomioistuimeen oli välttämättä edellyttänyt valittajan vaatimuksen joutuisaa käsittelyä.

Niin ikään EIT arvioi päätöksessään syyttömyysolettaman rikkomista sillä perusteella, että veronkorotusten osalta oli ryhdytty täytäntöönpanoon. EIT totesi, että vaikka maksuvelvollisuudesta ei ollut tuomioistuimen päätöstä, EIS 6 artikla tai mikään muukaan EIS:n säännös ei periaatteessa estänyt täytäntöönpanoon ryhtymistä jo ennen veronkorotuksesta annettujen päätösten lainvoimaiseksi tuloa. Vaikka järjestelmää, joka salli huomattavan suurten veronkorotusten täytäntöönpanon ennen maksuvelvollisuudesta annettua tuomioistuimen päätöstä, voitiin EIT:n mukaan kritisoida ja sitä tuli tarkastella tiukasti, EIT katsoi kuitenkin, että valittajan etuja oli turvannut riittävästi jo Ruotsin lain mukainen mahdollisuus saada maksetut määrät palautetuiksi. Siten syyttömyysolettamaa ei ollut rikottu.

Muun ohella tämän EIT:n päätöksen johdosta Ruotsin voimassa ollutta lainsäädäntöä muutettiin veronkorotuksen määräämisen, sitä koskevien vapauttamisperusteiden ja veron maksun lykkäämisen osalta edellä selostetulla tavalla.

Käytettävissä olevan selvityksen mukaan - - - verovirastossa arvioitiin yhtiön oikaisuvaatimuksessa esitettyä täytäntöönpanokieltopyyntöä yhtiötä koskevan verotarkastuskertomuksen, yhtiön siihenantaman vastineen ja yhtiön tekemän oikaisuvaatimuksen perusteella. Koska yhtiöön oli kohdistettu turvaamistoimenpiteitä, verovirastosta oltiin myös yhteydessä - - - veroviraston asianvalvojaan, joka oli suhtautunut kielteisesti täytäntöönpanokieltovaatimuksen hyväksymiseen. Asiakirjaselvityksen ja yhtiön kohdistettujen turvaamistoimenpiteiden johdosta verovirastossa katsottiin, että täytäntöönpanokiellon hylkäämiselle oli vaadittavat perusteet. Yhtiölle 5.6.2007 annetussa päätöksessä todettiin kuitenkin, että verovirasto voi päätöksestä huolimatta kieltää ulosoton, jos hakija asettaa ulosottomiehelle vakuuden edellä mainittujen verojen ja maksujen maksamisesta.

Eduskunnan oikeusasiamies ei voi muuttaa eikä kumota viranomaisten päätöksiä eikä puuttua siihen, miten viranomaisen käyttää sille lain mukaan kuuluvaa harkintavaltaa, jos tätä harkintavaltaa ei ole ylitetty. Veroulosottolain nojalla viranomaisella on ollut harkintavaltaa sen suhteen, milloin se pitää verovelvollisen muutoksenhakua ilmeisen aiheettomana. Jos saamisen perintä saattaisi vaarantua, viranomaisen on voinut myös määrätä, että hakemuksen esittäjän on asettava ulosottomiehelle vakuus saamisen maksamisesta. Tähän nähden minulla ei ole perusteita epäillä, että - - - verovirasto arvioidessaan kysymyksessä olevan yhtiön täytäntöönpanokieltovaatimusta asiassa käytettävissä olleen asiakirja-aineiston ja yhtiöön kohdistettujen turvaamistoimenpiteiden perusteella ja päätyessään hylkäämään hakemuksen olisi ylittänyt sille lain mukaan kuuluvan harkintavallan tai käyttänyt sitä väärin. Asiassa ei siten ole ilmennyt kantelukirjoituksessa tarkoitettua virheellistä tai lainvastaista menettelyä.

Verovirasto antoi yhtiön oikaisuvaatimuksessa 8.5.2007 esitettyyn täytäntöönpanokieltovaatimukseen päätöksen 5.6.2007. Verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi 24.10.2007 antamallaan päätöksellä yhtiön oikaisuvaatimuksen. - - - hallinto-oikeus antoi 10.1.2008 yhtiön täytäntöönpanokieltovaatimukseen päätöksen. Yhtiön verovalitus on vireillä hallinto-oikeudessa. Vaikka verovirasto 8.5.2007 antamallaan päätöksellä hylkäsi yhtiön täytäntöönpanokieltovaatimuksen, yhtiön oikaisuvaatimus on käsitelty verotuksen oikaisulautakunnaassa runsaassa viidessä kuukaudessa ja yhtiö on saanut verovalituksessaan esitettyyn täytäntöönpanokieltihakemukseen hallinto-oikeuden päätöksen 24.1.2008. Yhtiön oikaisuvaatimus on siten käsitelty verovirastossa joutuisasti eikä asiassa ole ilmennyt, että yhtiön pääsy tuomioistuimeen olisi viivytetty.

Siltä osin kuin kantelukirjoituksessa on epäilty, että Suomen lainsäädäntö verojen suoran ulosottokelpoisuuden osalta on EIS 6 artiklan vastainen totean seuraavan.

Suomen veroulosottolaissa on 1.12.1998 voimaan tulleen lainmuutoksen jälkeen ollut oikeusturvavasyistä pääsääntönä, että asioissa, jotka pannaan täytäntöön ilman tuomioistuimen antamaa tuomiota tai päätöstä, kieltö- tai keskeytyshakemus lähtökohtaisesti hyväksytään. Muutoksenhakemusta tai verotuksen oikaisuasiaa käsittelevällä viranomaisella on kuitenkin annettu harkintavalta sen suhteen, milloin valitusta tai oikaisuvaatimusta voidaan pitää ilmeisen aiheettomana. Tätä harkintavaltaa on lain sanamuodon perusteella kavennettu uudessa 1.1.2008 voimaan tullessa verotäytäntöönpanolaissa. Lain mukaan muutoksenhakuviranomaisen, joka käsittelee verotusta tai ennakkoperintää koskevaa oikaisuvaatimusta, tulee viipymättä pyynnöstä kieltää saatavan ulosotto tai määrätä se keskeytettäväksi, jollei valitus tai oikaisuvaatimus ole ilmeisen aiheeton. Lisäksi lain mukaan vakuuden asettaminen ulosottomiehelle keskeyttää täytäntöönpanon ja muutoin sillä on sama vaikutus kuin muutoksenhakuviranomaisen antamalla täytäntöönpanokiellolla.

Vaikka EIT ratkaisukäytäntö johti Ruotsissa lainsäädäntömuutoksiin, verojen ja maksujen suoraa täytäntöönpanokelpoisuutta ei ole arvioitu verotäytäntöönpanolain esitöissä tämän EIT:n ratkaisukäytännön valossa. Janosevic päätöksessään EIT katsoi, ettei syyttömyysolettamaa rikkonut veronkorotuksen suora täytäntöönpano, kun Ruotsissa voimassa ollut lainsäädäntö takasi mahdollisuuden saada maksetut määrät takaisin. Tähän nähden ja koska Suomen lainsäädännön pääsääntönä on, että asioissa, jotka pannaan täytäntöön ilman tuomioistuimen antamaa tuomiota tai päätöstä, kieltö- tai keskeytyshakemus lähtökohtaisesti hyväksytään, minulla ei ole perusteita epäillä, että Suomen voimassa ollut veroulosottolaki tai nyt voimassa oleva verotäytäntöönpanolaki loukkaisivat kantelukirjoituksessa tarkoitettulla tavalla Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan määräyksiä.

3.3.2

Veroviraston muu menettely

Virkamiesten toimivalta

Kantelukirjoituksessa esitettiin väite, jonka mukaan - - - veroviraston ratkaisukäytäntönä täytäntöönpanokieltoasioissa on, että täytäntöönpanokieltopäätöksen tekee jälkiverotuspäätöksen tekijä. Kantelija piti menettelyä lain vastaisena. - - - veroviraston selvityksen mukaan sama henkilö ei verovirastossa käsittele jälkiverotuksen maksuunpanoa ja sitä koskevaa oikaisuvaatimusta. Näin ei myöskään tapahtunut yhtiön kohdalla. Selvityksen mukaan kaikki yhtiön asian ratkaisemiseen osallistuneet virkamiehet olivat toimineet toimivaltansa rajoissa.

Kirjoituksen esteellisyysväitteen osalta viitataan korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjapäätökseen (KHO 2008:32), jossa korkein hallinto-oikeus on ennakkoperintää ja työantajan sosiaaliturvamaksua koskevassa asiassa ottanut kantaa veroviraston virkamiehen esteellisyyteen oikaisuvaatimuksen ratkaisemisessa. Päätöksen mukaan, koska oikaisumenettely on nimenmaan säädetty järjestettäväksi siten, että päätöksen tehnyt viranomainen itse ratkaisee oikaisuvaatimuksen, ei valmistelemaan päätöksestä tehtyä oikaisuvaatimusta käsittelevää virkamiestä voida pitää hallintolain 28 §:n 1 momentin 7 kohdan nojalla esteellisenä pelkästään itseoikaisumenettelyn luonteesta johtuvan asemansa vuoksi.

Veroviraston selvityksen perusteella asiassa ei ole kirjoituksessa tarkoitettua virheellistä tai lainvastaista menettelyä.

Täytäntöönpanoa koskevan päätöksen perusteluista

- - - verovirasto hylkäsi 5.6.2007 tekemällään päätöksellä yhtiön verovuosien 2002 ja 2003 jälkiverojen ja veronkorotusten täytäntöönpanon kieltoa koskevan vaatimuksen. Päätöksen perustelujen mukaan hakemuksen hyväksymiselle ei ilmennyt veroulosottolain 9 §:n 1 momentissa tarkoitettuja syitä. Päätöksessä todettiin, että verovirasto voi kuitenkin kieltää ulosoton, jos hakija asettaa ulosottomiehelle vakuuden verojen maksusta. Veroulosottolain mukaan päätökseen ei saa hakea muutosta.

Kantelukirjelmän mukaan ilman perusteluja oleva, kielteinen ja valituskelvoton päätös oli vastoin perustuslakia. Se johti myös EIS:ää rikkoviin seuraamuksiin, kun verovelvollinen ei voinut tehokkaasti puolustautua mielivaltaista viranomaistoimintaa vastaan.

Veroulosottolain mukaan oikaisuvaatimusta käsittelevä verovirasto on voinut kieltää saamisen ulosottamisen, jollei oikaisuvaatimus ole ollut ilmeisen aiheeton. Täytäntöönpanonkieltoa koskevalla päätöksellä ei ratkaista eikä oteta kantaa varsinaiseen verotuksen perusteena olevaan asiakysymykseen. Veroviraston on harkitessaan täytäntöönpanokieltoääräyksen antamista tullut ottaa kantaa vain siihen, onko oikaisuvaatimus ollut ilmeisen aiheeton. Vasta verotuksen oikaisulautakunta ratkaistessaan verovelvollisen tekemän oikaisuvaatimuksen perustelee päätöksessään, minkä seikkojen ja selvitysten perusteella se on hyväksynyt tai hylännyt tämän toimitettuja jälkiverotuksia koskevat vaatimukset.

Verovelvollisen oikaisuvaatimuksessa esitetyn täytäntöönpanon kieltoa tai keskeytystä koskevan vaatimuksen käsittely verovirastossa on hallintoasian käsittelyä. Verotusmenettelystä annetun lain nojalla päätös on perusteltava, jos siinä poiketaan oikaisuvaatimuksesta. Hallintolain mukaan päätöksen perusteluissa on ilmoitettava, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun sekä mainittava sovelletut säännökset. Päätös voidaan jättää perustelematta, jos se on ilmeisen tarpeetonta.

Verovirasto on päättäessään veroulosottolain nojalla yhtiön oikaisuvaatimuksessa esitetystä täytäntöönpanon kieltoa tai keskeytystä koskevasta vaatimuksesta voinut ratkaista ja ottaa kantaa vain siihen, onko kielto tullut määrätä, vai onko oikaisuvaatimus ollut ilmeisen aiheeton. Veroviraston päätöksen perusteluna on kuitenkin ollut, että hakemus on hylätty, koska sen hyväksymiselle ei ilmennyt veroulosottolaissa tarkoitettuja syitä. Päätöksessä todettiin, että verovirasto voi kieltää ulosoton, jos hakija asettaa ulosottomiehelle vakuuden verojen ja maksujen maksamisesta.

Veroulosottolain mukaan verovirasto voi kieltää saamisen ulosottamisen, jollei oikaisuvaatimus ole ilmeisen aiheeton. Kiellon ehdoksi voidaan määrätä, että ulosottomiehelle asetetaan vakuus saamisen maksamisesta. Veroulosottolakia koskevan lainmuutoksen esitöiden mukaan oikeusturvasyistä lähtökohtana on, että asioissa, jotka pannaan täytäntöön ilman tuomioistuimen antamaa tuomiota, kielto- tai keskeytyshakemukset hyväksytään. Kun kielto- tai keskeytyshakemuksen hylkääminen on siten lain esitöiden valossa poikkeuksellista, tämä korostaa näiden päätösten perustelemista siten, että niistä ilmenee syy ja peruste, miksi oikaisuvaatimusta on pidetty aiheettomana tai miksi määräyksen ehtona on vakuuden asettaminen saamisen turvaamiseksi.

Veroviraston päätöksessä ei ole ilmoitettu näitä syitä ja perusteita.

Vuoden 2008 alussa voimaan tullut verotäytäntöönpanolaki on näkemykseni mukaan korostanut keskeytysmääräyksen perusteluvollisuuden täsmällisyysvaatimusta. Lain esitöiden mukaan tarkoituksena ei sinänsä ollut muuttaa veroulosottolain mukaista sääntelyä siltä osin kuin laissa säädetään muutoksenhakuviranomaisen keskeytysmääräyksen antamisen edellytyksistä. Keskeytysmääräyksen edellytyksiä koskevan pykälän mukaan muutoksenhakuviranomaisen tulee viipymättä tai omasta aloitteesta kieltää saatavan ulosotto tai määrätä se keskeytettäväksi, jollei valitus tai oikaisuvaatimus ole ilmeisen aiheeton. Säännöksen ehdoton sanamuoto kuitenkin käsitykseni mukaan kaventaa sitä harkintavaltaa, joka muutoksenhakuviranomaisella oli veroulosottolain nojalla. Tämä puolestaan korostaa velvollisuutta ilmoittaa päätöksessä, minkä seikkojen ja selvitysten perusteella keskeytysmääräystä koskevaa hakemusta on pidetty ilmeisen aiheettomana.

Siltä osin kuin kantelukirjoituksessa arvosteltiin veroulosottolain ja verotäytäntöönpanolain nojalla annettujen keskeytysmääräysten muutoksenhakukieltoa, totean, että tämä kielto perustuu veroulosottolain ja verotäytäntöönpanolain nimenomaisiin säännöksiin. Verotäytäntöönpanolain 17 §:n 2 momentin nojalla keskeytysasiassa annettuun ratkaisuun ei saa hakea erikseen muutosta. Vastaava säännös oli veroulosottolain 10 §:n 3 momentissa. Myöskään ulosottokaaren 10 luvun 25 §:n mukaan ulosottomiehen päätökseen tai tuomioistuimen ratkaisuun keskeytysasiassa ei saa hakea erikseen muutosta.

Kuten edellä olen todennut veron ulosoton kieltoa tai keskeyttämistä koskevaan vaatimukseen annettulla päätöksellä ratkaistaan vain, onko asiassa laissa säädettyjä edellytyksiä määräyksen antamiselle vai onko oikaisuvaatimusta pidettävä ilmeisen aiheettomana. Kysymys on epäitsenäisessä vaatimukseen annettavasta ratkaisusta. Vaatimus voidaan uudistaa tai esittää myöhemmin valitettaessa hallinto-oikeudelle verotuksen oikaisulautakunnan päätöksestä. Tähän nähden minulla ei ole perusteita epäillä, että voimassa oleva verotäytäntöönpanolain tai voimassa ollut veroulosottolain sääntely tämän muutoksenhakukielton osalta olisi loukannut perustuslain 21 §:n tai EIS:n mukaisia oikeuksia.

4

TOIMENPITEET

Saatan edellä todetut käsitykseni veroulosottolain nojalla annettujen ja nyt voimassa olevan verotäytäntöönpanolain nojalla annettavien veroviranomaisen kielteisten keskeytysmääräysten perustelu-

velvollisuudesta - - - veroviraston tietoon. Lähetän tämän päätökseni tiedoksi myös Verohallitukselle otettavaksi huomioon verotuksen toimittamisen johtamisessa ja kehittämisessä.

Muilta osin kantelukirjoitus ei ole antanut aihetta toimenpiteisiin.