

20.3.2007

Dnro 2277/4/05

Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Petri Jääskeläinen

Esittelijä: Esittelijäneuvos Riitta Länsisyrjä

ARVONLISÄVEROSTA VASTUUSSA OLEVAN HENKILÖN KUULEMISEN SÄÄNTELY PUUTTEELLISTA

1 KANTELU

Kantelija arvostelee Mikkelin kihlakunnanviraston ulosotto-osaston avustavan ulosottomiehen ja Kaakkois-Suomen veroviraston menettelyä arvonlisäveron maksuunpanoa ja verovelan perintää koskevassa asiassa.

Kantelijan mukaan joulun aikaan vuonna 2004 avustava ulosottomies ulosmittasi hänen kiinteistönsä jälkiverotuksin maksuunpannun arvonlisäveron perimiseksi noin 5,5 vuotta sen jälkeen, kun kyseinen saatava oli saapunut ulosotoperintään. Saatavaa ei ollut aikaisemmin peritty häneltä eikä hän edes ollut tietoinen, että hän oli verosta vastuussa. Tämän johtui hänen mukaansa siitä, että hänet oli merkitty maksuunpanopäätökseen verosta vastuulliseksi vuonna 1999, vaikka häntä ei ollut kuultu asiassa eikä verotoimisto ollut toimittanut maksuunpanopäätöstä hänelle tiedoksi. Hän oli omistanut yhdessä miehensä kanssa metsätilan, jonka puustoa hänen miehensä oli hänen tietämättään myynyt.

3 RATKAISU

3.1 Tapahtumat

Saadun selvityksen mukaan kantelija omisti puoliksi miehensä kanssa metsätilan, jolta kantelijan puoliso myi puita vuosina 1997 ja 1998. Arvonlisäverollinen myyntitulo tuli veroviraston tietoon ostajan verohallinnolle toimittamalla vuosi-ilmoituksella. Puolison vuonna 1997 saama puun myyntitulo ylitti laissa säädetyn arvonlisäverovelvollisuuden alarajan.

Kaakkois-Suomen verovirasto merkitsi kuulemismenettelyn jälkeen 1.4.1998 puolison taannehtivasti arvonlisäverovelvollisten rekisteriin vuoden 1997 alusta lukien. Tässä yhteydessä puolisoa kuultiin ennen rekisteröimistä. Puolison arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröinnin yhteydessä kantelija merkittiin puolison alkutuotannosta johtuvista arvonlisäveroista vastuuvolliseksi, koska hänen katsottiin metsätilan omistusosuutensa perusteella harjoittavan yhdessä puolisonsa kanssa alkutuotantoa.

Päätös lähetettiin tiedoksi arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidylle puolisolle. Tilitettävästä arvonlisäverosta tehtiin 20.5.1999 maksuunpanopäätös, jonka eräpäivä oli 1.7.1999. Maksuunpanossa niin ikään kantelija merkittiin verosta vastuulliseksi ja puoliso verovelvolliseksi.

Kantelijan veronpalautuksesta verovirasto teki tämän veron suoritukseksi kuittauksen selvityksen mukaan ensimmäisen kerran 31.10.1998. Kuittauksesta on kantelijalle lähetetty ilmoitus. Kuittauksia on sen jälkeen vielä tehty kantelijan veronpalautuksesta vuonna 2000.

Verovirasto lähetti saatavan perittäväksi yhteisvastuullisesti kantelija lta ja hänen puolisoltaan Mikkelin kihlakunnanviraston ulosotto-osastolle 19.7.2002, jolloin ulosoton tietojärjestelmästä lähetettiin maksukehoitus automaattisesti verovelvolliselle eli puolisolle. Saatava oli selvityksen mukaan ensisijaisesti peritty puolisolta siten, että vuonna 2003 oli ulosmitattu puolison palkka, josta ei kuitenkaan ollut kertynyt mitään ulosottoon. Vuonna 2004 puoliso oli maksanut ulosottoon arvonlisäveroa 200 euroa. 30.3.2005 päivätyn ulosoton asiakastiedotteen mukaan saatavan pääoma oli tuolloin 1.525,46 euroa, veronlisäys 57,18 euroa ja pääomitettua viivästyskorkoa vastaavaa korkoa 13,96 euroa, veron korotusta 30,44 euroa ja pääomitettua viivästyskorkoa vastaavaa korkoa 327,66 euroa.

Avustava ulosottomies ulosmittasi kantelijan kiinteistön 30.12.2004 yllä mainitun saatavan perimiseksi. Ennakkoilmoitus ulosmittauksesta oli lähetetty 22.12.2004. Ulosmittaukseen oli ryhdytty, koska veron vanhentumisen vuoksi sitä ei enää seuraavan vuodenvaihteen jälkeen olisi voitu periä muusta kuin ulosmitatusta omaisuudesta.

Kaakkois-Suomen verovirasto huojensi 4.5.2005 antamallaan päätöksellä kantelijan hakemuksesta verolle perittävän viitekoron määrän päätöksessä mainituin edellytyksin. Kantelija maksoi huojennuspäätöksessä edellytetyn määrän verovirastolle 10.6.2005. Verovirasto peruutti verosaatavansa ulosotosta 12.7.2005, minkä jälkeen kantelijan kiinteistön ulosmittaus peruttiin.

3.2

Ulosottomiehen menettely

Kantelija arvosteli sitä, että perintätoimet kohdistettiin häneen vasta noin 5,5 vuotta ulosottoon saapumisesta. Asia oli kuitenkin selvityksen mukaan saapunut ulosottoperintään vasta heinäkuussa 2002, joten kantelijaan yhteisvastuullisena velallisena kohdistetut varsinaiset perintätoimet oli käynnistetty noin kaksi ja puoli vuotta asian saapumisesta ulosottoon.

Koska asiassa ensisijaisena verovelvollisena oli kantelijan puoliso, oli mielestäni ymmärrettävää, että perintätoimet ensisijaisesti kohdistettiin häneen. Perintä ei näytä olleen kuitenkaan kovin tehokasta tai tuloksellista ja näin ollen olisi voinut olla perusteltua kohdistaa perintätoimet kantelijaan jo aikaisemmassa vaiheessa. Kantelijan oikeusturvan kannalta kuitenkin tällä ei liene ollut oleellisesti merkitystä, koska kantelija oli saanut jo tiedon verovastuustaan veron kuittauspäätöksistä. Joka tapauksessa veron

maksuunpanoa koskeva kolmen vuoden valitusajaksi oli jo tuolloin kulunut umpeen.

Näin ollen ja kun asiassa ei muutoin ole ilmennyt mitään sellaista, jonka perusteella minulla olisi aihetta epäillä avustavan ulosottomiehen menetelleen lainvastaisesti tai laiminlyöneen velvollisuuttaan, kantelu ei tältä osin anna aihetta toimenpiteisiin.

3.3

Veroviranomaisen menettely

3.3.1

Oikeusohjeet

Perustuslain 21 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvolluuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

Perustuslain 81 §:ssä säädetään valtion verojen ja maksujen oikeusperustasta. Pykälän 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Arvonlisäverolain (1993/1501) toisessa verovelvollista koskevassa luvussa säädetään yhtymästä verovelvollisena. Lain 13 §:n mukaan sellaisen yhtymän harjoittamasta toiminnasta, jonka kaksi tai useampi on muodostanut liikkeen harjoittamista varten ja joka on tarkoitettu toimimaan osakkaiden yhteiseen lukuun, verovelvollinen on yhtiö. Arvonlisäverolain 188 §:n mukaan vero määrätään verovelvollisen ja verosta vastuussa olevien henkilöiden yhteisvastuullisesti maksettavaksi. Avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön verosta ovat yhteisvastuullisesti vastuussa avoimen yhtiön osakas ja kommandiittiyhtiön henkilökohtaisesti vastuunalainen yhtiömies. Sama vastuu 13 §:ssä tarkoitetun yhtiön verosta on yhtiön osakkaalla.

Pykälän 5 momentin mukaan verosta vastuussa olevat henkilöt merkitään veroviraston päätökseen. Jos päätökseen ei ole merkitty verosta vastuussa olevaa henkilöä tai elinkeinonharjoittajaa, veroviraston on määrättävä, edellä tarkoitettua henkilöä tai elinkeinonharjoittajaa kuultuaan, hänet verovelvollisen kanssa yhteisvastuullisesti vastuuseen veron maksamisesta.

Verovelvollisen kuulemista koskeva säännös oli tuolloin voimassa olleen arvonlisäverolain 177 §:n 3 momentissa, jonka mukaan verovelvolliselle oli varattava tilaisuus selvityksen antamiseen veroviraston toimittaessa verotuksen jälkiverotuksena. Lainmuutoksella (1072/2003) kuulemissäännöstä muutettiin 1.1.2004 alkaen siten, että verovelvolliselle on varattava tilaisuus selvityksen antamiseen, jos veroa määrättäessä olennaisesti poiketaan verovelvollisen antamista tiedoista.

Rekisteröinnistä on säännökset arvonlisäverolain 18 luvussa. Lain 172 §:n mukaan verovelvolliset merkitään laissa tarkoitettuihin poikkeuksiin arvonlisäverovelvollisten rekisteriin. Lain 173 §:n mukaan verovirasto merkitsee verovelvollisen rekisteriin pääsääntöisesti siitä lukien, kun verollinen liiketoiminta alkaa. Lain 175 §:n mukaan lääninverovirasto ilmoittaa asianomaiselle rekisteröinnistä ja rekisteristä poistamisesta. Verovirasto antaa asianomaisen tai veroasiamiehen pyynnöstä päätöksen rekisteröintiasianssa.

Arvonlisäverolakiin otettiin hallintolain voimaantulosta johtuneet välttämättömät muutokset lailla 1072/2003. Tuolloin säädettiin uusi 193 a §, jonka mukaan verotusta koskeva päätös ja muu asiakirja on toimitettava tiedoksi verovelvolliselle. Säädöksellä poikettiin hallintolain 54 §:stä, jonka mukaan tiedoksianto tuli toimittaa kaikille muutoksenhakuun oikeutetuille. Tämä olisi merkinnyt verotuksen osalta sitä, että myös niille, jotka olivat verosta vastuussa, olisi tullut ilmoittaa rekisteröinnistä ja maksuunpanosta. Molemmat säännökset tulivat voimaan 1.1.2004.

3.3.2

Arviointi

Kantelija arvostelee sitä, että hän ei ollut lainkaan tietoinen siitä, että hänet oli rekisteröity verosta vastuussa olevaksi tai että kysymyksessä oleva arvonlisävero oli hänelle maksuunpantu.

Verohallinnon selvityksen mukaan menettely, jossa yhteisesti alkutuotantoa harjoittavat puoliset muodostavat arvonlisäverolain 13 §:ssä tarkoitetun yhtymän ja jossa puoliset rekisteröidään alkutuotannossa arvonlisäverovelvollisiksi toisen puolison henkilötunnuksella, oli verohallinnon yleisesti noudattaman käytännön mukaista. Sen mukaan verosta vastuussa olevan osalta ei edellytetä toisaalta kuulemista ennen rekisteröimistä tai veron maksuunpanoa eikä myöskään päätöksen tiedoksiantoa vaan tiedoksianto tapahtuu verovelvolliselle eli verotusta varten perustettavalle yksikölle eli yhtymälle tai tässä tapauksessa sille puolisolalle, joka merkitään verovelvolliseksi.

Edellä selostettujen oikeusohjeiden perusteella verovirasto ei siis menetellyt lainvastaisesti, vaikka se kuuli arvonlisäverovelvollisuutta koskevassa rekisteröinnissä ja arvonlisäveron maksuunpanossa ainoastaan verovelvolliseksi merkittyä kantelijan puolisoa, kun puolisoitten katsottiin yhteisomistuksen perusteella harjoittavan yhteiseen lukuun alkutuotantoa yhteisesti omistamallaan tilalla.

Tilannetta ei kuitenkaan voida mielestäni pitää tyydyttävänä muiden asianosaisten eli verosta vastuussa olevien kannalta. Verotusta varten luotu yksikkö eli yhtymä on kirjalliseen tai suulliseen sopimukseen perustuvaa yhteistoimintaa. Yhtymä ei muodosta erillistä omaisuuspiiriä, joten sen osakkaat omistavat siihen luettavan omaisuuden murto-osin. Yhtymä ei myöskään ole erillinen oikeushenkilö. Kiinteistöyhtymät syntyvät usein itsestään sen perusteella, että useat henkilöt yhdessä omistavat kiinteistön, jota käytetään, viljellään tai annetaan vuokralle yhteiseen lukuun.

Kiinteistöyhtymille riittää tosiasiallinen tilanne eli se voi muodostua tahdosta riippumatta tai tahdonvastaisestikin, kun vähintään kaksi henkilöä omistaa kiinteistön yhdessä ja sen hallintaa ja hyväksikäyttöä ei ole heidän kesken selvästi jaettu. (Katso Petri Saukko: Arvonlisäveroryhmät s. 129.)

Verotuskäytännössä on kuitenkin menetelty siten, että yhtymää ei ole muodollisesti perustettu, vaan nyt kysymyksessä olevan kaltaisessa tilanteessa verovelvolliseksi on merkitty toinen puoliso ja toinen verosta vastuussa olevaksi. Se, kumpi puoliso merkitään verovelvolliseksi ja jota siis asiassa kuullaan ja jolle päätös annetaan tiedoksi, määräytyy sen mukaan kumpi on asiassa toiminut aktiivisesti tai kumpi esim. puolisoiden yhteisestä päätöksestä halutaan merkitä verovelvolliseksi. Verosta vastuussa oleva, joka siis tässä tapauksessa välttämättä ei edes aktiivisesti toimi puolisoiden yhteisesti omistamalla alkutuotantoa harjoittavalla kiinteistöllä, joutuu verovastuuseen ilman, että häntä on kuultu tai ilman, että hän saa asiaa koskevaa päätöstä tiedokseen, jotta hän voisi säädetyssä määräajassa valittaa joko rekisteröintiä tai maksuunpanoa koskevasta päätöksestä. Oikeuskirjallisuudessa onkin todettu, että koska yhtymän sääntely on suhteessa tosiasialliseen käytäntöön kirjoitettu arvonlisäverolakiin varsin tulkinnallisesti, asian kannalta tärkein kysymys eli lopullinen ratkaisu yhtymän muodostamiseen tai muodostamatta jättämiseen saataneen vain tapauskohtaisella ratkaisulla (emt. s. 125).

Verohallinnon niin sanotussa asiakasrekisteröinnin Mustassa kirjassa todetaan puolison arvonlisäverovastuusta seuraavaa: "Jos puoliset ovat harjoittaneet yhdessä alkutuotantoa ja/tai omistaneet yhdessä alkutuotannon harjoittamiseen käytetyn tilan, ovat molemmat puoliset olleet vastuussa alkutuotannon arvonlisäverosta."

Mielestäni on vielä otettava huomioon, että veron maksuunpanossa tai rekisteröinnissä ei verovelvollista ole määritelty ainakaan rekisteröinti- ja maksuunpanopäätöksissä tässä tapauksessa lainkaan yhtymäksi. Tällöin voi verovastuun peruste jäädä epäselväksi myös verovelvolliselle, jolle päätös lähetetään tiedoksi tai jota asiassa kuullaan. Verohallituksen lausunnon mukaan verohallinnossa verovelvollisen lisäksi verosta vastuussa olevat merkitään verovelvollisen arvonlisäveroa ja työnantajasuorituksia koskevaan maksuunpanopäätökseen automaattisessa maksuunpanoprosessissa. Muiden verolajien osalta verovastuu määrätään erillisessä vastuuseen määräämistä koskevassa prosessissa, jossa vastuuseen määräämistä edeltää veronkantolain 40 §:ssä säädetty vastuuvolliseksi määrättävää koskeva kuulemismenettely.

Kuuleminen on tärkeä oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon tae. Mielestäni arvonlisäverotuksessa verovelvolliseksi merkitsemistä koskeva sääntely on puutteellista myös verotuksen lainalaisuus vaatimuksen kannalta.

On vielä syytä ottaa huomioon, että Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen asiassa Jussila vastaan Suomi antamassa tuomiossa (nro 73053/01) katsottiin, että veronkorotuksessa oli kysymys rikosprosessiin liittyvästä hallinnollisesta sanktiosta. Tämä merkitsee sitä, että verotusprosessi – vaikkei itsessään kuulu Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklaan

soveltamisalaan – veronkorotuksen määrittämisen osalta kuuluu lähtökohtaisesti tiukempien edellytysten alaisena olevan rikoshaaran asiana Euroopan ihmisoikeussopimuksen 6 artiklan soveltamisalaan. Tällöin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin keskeinen periaate kuulemisesta asettaa jälkiverotuksena maksuunpannun arvonlisäveron osalta yhtymän sääntelyn erityisen ongelmalliseen valoon.

Verohallituksen lausunnon mukaan se tulee selvittämään, millä toimenpiteillä verohallinto voisi varmistua siitä, että vastuuvolliset saisivat ajantasaisen tiedon maksuunpanosta ja maksamattomista veroista oikeuksiensa valvomiseksi. Verohallituksesta sittemmin saadun tiedon mukaan siellä on parhaillaan tekeillä asiakasrekisteröintiä koskeva työmenetelmäohje, johon tullaan sisällyttämään myös kuulemista koskeva ohjaus.

Pidän ohjeistusta tärkeänä täydennyksenä siihen arvonlisäverolain 193 a §:ssä omaksuttuun hallintolaista poikkeavaan sääntelyyn, jossa ei velvoiteta antamaan päätöstä tiedoksi muille kuin verovelvollisille.

Mielestäni edellä kerrotuin perustein arvonlisäverolakia tulisi täydentää menettelysäännöksillä, joilla asianosaisen kuuleminen ja hänen tiedoksisaantinsa verovastuusta voidaan turvata tyydyttävällä tavalla nyt kysymyksessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa kiinteistön yhteisomistuksen perusteella molemmat puoliset tai toinen puoliso merkitään verosta vastuussa olevaksi ja toinen verovelvolliseksi.

Kantelu ei anna aihetta toimenpiteisiin Kaakkois-Suomen veroviraston rekisteröintiä ja maksuunpanoa koskeneen menettelyn osalta.

Saatan käsitykseni lainsäädännön puutteellisuudesta mahdollisia toimenpiteitä varten valtiovarainministeriön tietoon. Lähetän tämän päätöksen tiedoksi myös Verohallitukselle ja Kaakkois-Suomen verovirastolle.