

27.3.2012

Dnrot 941/4/10 ja 4167/4/10

**Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Maija Sakslin**

**Esittelijä: Esittelijäneuvos Riitta Länsisyrjä**

## **VALMISTEVEROSAATAVAN KUITTAUS VERONPALAUTUKSESTA**

1

### **KANTELU**

Kantelija arvostelee Eteläisen tullipiirin menettelyä kuittausta koskevassa asiassa. Kantelijan mukaan tulli oli lähettänyt hänelle ilmoituksen, että Eteläinen tullipiiri oli kuitannut hänen veronpalautuksestaan 78,16 euroa hänen valmisteverovelalleen. Ilmoitus oli päivätty 30.12.2009. Kantelija ihmettelee sitä, että tullipiirin kuittausilmoituksessa ei ole ollut veronkantolain 30 §:n mukaista muutoksenhakuosoitusta eikä kuittauksen jälkeen jäävästä veronpalautuksen määrästä ollut mitään mainintaa ilmoituksessa. Hänen olisi mielestään tullut saada oikaisuosoitus veronkantolain 32 §:n mukaisesti. Kantelija arvostelee myös sitä, että tullipiiri ei vastannut ilman huomautusta hänen sähköpostitse lähettämäänsä tiedusteluun kuittauksen perusteista. Kantelijan mielestä tulli ei ollut myöskään noudattanut korkeimman hallinto-oikeuden verojen ulosoton keskeytyspäätöstä, joka oli annettu 15.12.2009.

- - -

3

### **PÄÄTÖS**

3.1

#### **Tapahtumat**

Kantelija lähetti 29.10.2009 sähköpostiviestin Eteläisen tullipiirin kirjaamoon, jossa hän ilmoitti saaneensa perintäosastolta 8 kappaletta maksukehotuksia. Hän pyysi jatkamaan täytäntöönpanon keskeyttämistä, koska hän ilmoitti tulevansa valittamaan korkeimmalle hallinto-oikeudelle Helsingin hallinto-oikeuden verojen maksuunpanoa koskevaan valitukseen antamasta päätöksestä.

Tulliylitarkastaja oli lähettänyt kantelijalle 3.11.2009 päivätyn sähköpostiviestin, jossa hän toteaa, että kantelijan tarkoittamilla verotuspäätöksillä aiemmin määrätyt täytäntöönpanokiellot päätöksille ovat voimassa kussakin päätöksissä mainittuun määräpäivään saakka. Täytäntöönpano kuitenkin saatetaan loppuun, kun hallinto-oikeuden päätöksistä on kulunut 3 kuukautta, ellei valitusta tehdä. Edelleen tulliylitarkastaja ilmoitti kantelijalle, että kun asia on siirtynyt tullilta tuomioistuimen käsiteltäväksi, tullipiiri ei voi enää määrätä täytäntöönpanokielltoa. Tulliylitarkastaja neuvoi kantelijaa, että tämä voi valituksensa yhteydessä korkeimmalle hallinto-oikeudelle myös vaatia nimenomaisesti täytäntöönpanon keskeyttämistä.

Kantelija lähetti tullipiirin kirjaamoon 22.12.2009 sähköpostiviestin, jossa hän viittaa tullin Itäiselle veronkantoyksiyksille osoittamaa pyyntöä veronpalautuksen käyttämisestä maksamattomien valmisteverojen kuittaukseen. Kantelija kiinnittää huomiota siihen, että korkein hallinto-

oikeus oli antanut keskeytysmääräyksen 15.12.2009 tekemällään päätöksellä ja oli toimittanut päätöksestä tiedon tullille. Kantelija on viitannut keskeytysmääräykseen ja pyytänyt maksamaan haltuun otetut veronpalautukset hänen tililleen.

Eteläinen tullipiiri lähetti kantelijalle 30.12.2009 päivätyn kirjeen joka on otsikoitu "Kuittausilmoitus". Siinä ilmoitetaan, että tullilaitoksella on oikeus kuitata oman saamisen suoritukseksi velallisen miltä tahansa valtion viranomaiselta oleva kuittauskelpoinen yksityis- tai julkisoikeudellinen saatava. Edelleen ilmoituksessa todetaan, että Eteläinen tullipiiri on kuitannut veronpalautuksen, 78,16 euroa, tapahtumalle numero - - -. Edelleen Tullihallituksen ohjeeseen perustuvan mallin mukaisessa ilmoituksessa, jonka on allekirjoittanut tullitarkastaja - - -, todetaan, että "Saatavamme pääoma on 69,07 euroa ja viivästyskorko 31.10.2008 9,09 euroa."

Kantelija lähetti tullipiirin kirjaamoon sähköpostiviestin 25.1.2010, jossa hän viittasi aikaisemmin lähettämäänsä sähköpostiviestiin, jossa hän oli vaatinut korkeimman hallinto-oikeuden täytäntöönpanon keskeytystä koskevan päätöksen huomioon ottamista kuittauksessa ja kiinnittämään huomiota siihen, että hän ei ollut saanut vielä vastausta tiedusteluunsa.

Tulliyllitarkastaja on lähettänyt kantelijalle 26.1.2010 sähköpostiviestin, jossa hän toteaa, että täytäntöönpanokieltojen sisältönä on ollut, että omaisuutta saadaan ulosmitata, mutta ei myydä. Koska ulosmittaus on sallittu, verokuittauksen suorittaminen on ollut mahdollista. Edelleen kirjeessä todetaan, että tullipiiri on pyytänyt verohallintoa siirtämään veronpalautuksen tullille. Veronkuittauspäivä on ollut 31.10.2009. Kuittauksesta on lähetetty Teille myöhemmin ilmoitus. Korkeimman hallinto-oikeuden 15.12.2009 antama päätös on annettu kuittauksen suorittamisen jälkeen, joten sillä ei ollut merkitystä suoritettujen kuittauksen kannalta. Päätöksen sisältö on myös sama kuin tullipiirin aiemmin antamassa täytäntöönpanokielloissa eli päätöksen mukaan omaisuutta saadaan ulosmitata, mutta ei myydä. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksestä huolimatta mahdolliset veronpalautukset voidaan kuitata jatkossakin. Edelleen viestissä korostetaan, että kantelijan viestissä mainitut veropäätökset eivät ole ulosottooperinnässä vaan odotamassa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua asiaan. Edelleen viestissä todetaan: "Valmisteverojen kuittausta koskevaan päätökseen ei voi hakea muutosta hallinnollisesti valittamalla. Sen sijaan Teillä on mahdollisuus nostaa kuittauksesta siviiliasiana kanne yleisessä alioikeudessa."

## 3.2 Arviointi

### 3.2.1 Kuittauksesta

Tapahtuma-aikaan voimassa ollut valmisteverotuslaki (1469/1994) ei sisältänyt viittaussäännöstä veronkatolakiin. Näin selvityksessä katsottiin, että veronkantolain kuittausta kokevat säännökset eivät tulleet sovellettavaksi.

Kuittausoikeus on sääntelemättömien julkisoikeudellisten saatavien osalta ollut monella tapaa epäselvä. Julkisoikeudellisiin saataviin on katsottu liittyvän näkökohtia, joiden vuoksi vapaa ja rajoittamaton kuittausoikeus ei voi yksityisoikeudellisten oikeussuhteiden tapaan tulla kysymykseen ilman lain tukea. Oikeusministeriön verosaatavien kuittauksesta antamassa lausunnossa (3838/05/2001) on todettu asiasta muun muassa seuraavaa:

”Julkisoikeudellisen saatavan sosiaalisesta tai muusta tarkoituksesta voi seurata, että yksityisoikeudellisten kuittaussääntöjen analoginen soveltaminen ei ole kaikissa tapauksissa yksiselitteistä. Esimerkiksi takaisinperinnän yhteydessä kuitattavilta saatavilta on edellytetty siviilioikeudellisesta käsityksestä poiketen asiallista yhteenkuuluvuutta tai ainakin samankaltaista oikeusperustetta.”

Oikeuskäytännössä on esiintynyt joitakin tapauksia, joissa on ollut kysymys kuittausoikeuden mahdollisuuksista ja edellytyksistä julkisoikeudellisissa velkasuhteissa. Ratkaisukäytännössä on suhtauduttu kielteisesti kuittauksen mahdollisuuteen silloin, kun laissa ei ole kuittaukseen oikeuttavaa säännöstä. Oikeuskirjallisuudessa on kuittausta pidetty mahdollisena lähinnä itseoikaisun yhteydessä. Tämä merkitsee, että kuittaus olisi hyväksyttävissä viranomaisen maksunpalautuksesta esim. tullinpalautusten kuittaaminen tulliverosaatavan suoritukseksi.

Tästä huolimatta eräillä hallintotoiminnan lohkoilla viranomainen tekee esimerkiksi verohallinnon kanssa systemaattista yhteistyötä. Tällainen yhteistyö on nimenomaan tullin ja verohallinnon välillä todettu jo esimerkiksi Valtiontalouden tarkastusviraston veronkuittausta käsitelleen tarkastuskertomuksen (18/2009) havainnoissa.

Tällaisessa sääntelemättömässä julkisoikeudellisista saatavaa koskevassa kuittauksessa on sovellettu käytännössä kuittaukselle yleisesti siviilioikeudessa asetettuja kolmea perusedellytystä: Kuitattavien saatavien on oltava vastakkaisia, saman laatuista ja perimiskelpoisia. Vastakkaisuusvaatimus merkitsee sitä, että kuittausta haluavan velkojan on oltava velkaa nimenomaan kuittauksen kohteena olevalle velalliselle. Saatavien vastakkaisuus on kuittauksen tyyppillinen ja käsitteellinenkin, mutta ei täysin poikkeukseton edellytys. Saman laatuisuusvaatimusta taas edellyttää, että kuitattavat saatava ovat yhteismitallisia, mikä käytännössä merkitsee kuittaustilanteiden rajoittumista rahasaamisiin. Kuittauksessa käytettävä vastasaatavan perimiskelpoisuus puolestaan merkitsee saatavan kannekelpoisuuden vaatimusta: Kuittaajan saatavalla on oltava vahvistettavissa suoritustuomio. Käytännössä tämä merkitsee saatavan erääntyneisyyttä (ks. oikeusministeriön arviomuistio julkisoikeudellisia saamia koskevan yleisen hallinto-oikeudellisen lainsäädännön kehittämisestä OM 19/41/2004).

Edellä mainitussa arviomuistiossakin todetaan, että julkisoikeudellisia saatavia koskevan kuittauskäytännön merkittävämpänä epäkohtana on pidettävä sitä, ettei kuittauksen laaja käyttö viranomaistoiminnassa vastaa modernin hallinnon lainalaisuusvaatimusta. Edelleen muistiossa todetaan että siitä, että valtiota voidaan pitää yhtenä oikeushenkilönä kuittauksen yleistä vastakkaisuusvaatimusta ajatellen, ei seuraa, että julkisoikeudellisten saatavien kuittaus olisi mahdollista eri hallinnonalojen välillä olevilla saatavilla ilman nimenomaista lakiperustaa.

Asiaan on kiinnittänyt huomiota myös eduskunnan valtionvarainvaliokunta arvioidessaan kuittauksista koskevan normiperustan puutteellisuudesta johtuvaa saatavien perinnän tehottomuutta (VaVM 25/2002 vp s. 7):

”Vastakkaisten saamisoikeuksien kuittaamisesta ei ole sen sijaan yleisiä säännöksiä. Niiden antamista on vaikeuttanut se, että kuittausvaatimuksia voidaan esittää hyvin erilaisilla perusteilla ja koskien erilaisia suoritteita. Tällaisen kuittauksen edellytykset ovat kehittyneet oikeuskäytännössä ja -kirjallisuudessa, mutta niiden merkitys esimerkiksi julkisoikeudellisten saatavien kuittaamisessa on vähäinen. Myöskään veronkuittausta koskevista säännöksistä ei ole johdettavissa veroviraston yleistä toimivaltaa muiden kuin veronpalautusten ja verojäämien keskinäiseen kuittaukseen.”

Eduskunnan oikeusasiamies on jo muutamissa aikaisemmissa päätöksissä jotka koskivat verohallinnon vahingonkorvaussaatavien kuittauskäytäntöä ja joihin myös noudatetaan siviilioikeudellisia kuittaussäännöksiä (AOA Petri Jääskeläisen päätökset asioissa dnro 882/4/01, dnro 3040/4/04 ja 4137/4/08) kiinnittänyt huomiota tähän lainsäädännölliseen epäkohtaan. Oikeusministeriön lainsäädäntöhanke yleisten säännösten aikaansaamiseksi koksien julkisioikeudellisia saamisia on edelleen valmisteluvaiheessa. Oikeusasiamiehen kansliasta on saatettu edellä mainittujen kantelujen yhteydessä oikeusministeriön tietoon käsitys oikeustilan epätydyttävyydestä, jotta lainvalmistelussa otettaisiin huomioon muun muassa kuittauksen sääntelemistarve.

Kuten edellä on todettu, valmisteverotuslaissa ei ole säännöksiä kuittauksesta. 1.4.2010 voimaan tullut valmisteverotuslaki (182/2010) sisältää viittaussäännöksen (47 §), jossa todetaan, että jollei tässä laissa tai sen nojalla toisin säädetä, sovelletaan valmisteveron kanton, perintään, vastuuseen verosta ja palauttamiseen soveltuvin osin, mitä veronkantolaissa (609/2005) tai sen nojalla säädetään tai määrätään, jolloin veronkantolaissa tarkoitettuna veronkantoviranomaisena toimii tulliviranomainen. Tullissa on katsottu, että myöskään tämän uuden säännöksen nojalla ei verokantolain verokuittausta koskevia säännöksiä voida sellaisenaan soveltaa vaan noudatetaan edelleen käytäntöä, jossa kuittaus perustuu siviilioikeudessa luotuihin periaatteisiin.

Todettakoon, että oikeuskäytännössä löytyy finlex-tietojärjestelmässä julkaistu korkeimman hallinto-oikeuden päätös (21.4.1997 taltio 949), jossa KHO ei muuttanut lääninoikeuden päätöstä. Kysymys oli tullilaskun ja tullin palautussaatavan kuittauksesta. Selosteen mukaan

Lääninoikeus käsitteli Z Oy:n asiassa tekemän valituksen hallintoriitana ja katsoi, että piiritullikamarin tullinpalautusta koskevia veronpalautuslaskelmia oli puheena olevissa oloissa pidettävä tavalliseen velkakirjaan verrattavina, saamisolettaman luovina asiakirjoina ja että Z Oy:lle ei ollut tullinpalautusten osalta voitu siirtää velalliseen, piiritullikamariin nähden parempaa oikeutta kuin X Oy:llä oli ollut. Piiritullikamarin tulliverosaatavat ja X Oy:n tullinpalautussaatavat olivat kuittaushetkellä olleet samanlaatuisia ja piiritullikamarin tulliverosaatavat X Oy:ltä olivat eräänntyneet ennen tullinpalautussaatavien eräänntymistä ja siirtoa Z Oy:lle. Sen vuoksi ja kun piiritullikamarin saatavat olivat olleet perimiskelpoisia, piiritullikamarilla oli ollut oikeus käyttää X Oy:n tullinpalautussaatavat tulliverosaataviensa kuittaamiseen. KHO ei Z Oy:n valituksesta muuttanut lääninoikeuden päätöstä.

Käsittelen jäljempänä niitä oikeussuojakeinoja, joita verovelvollisella tässä asiassa on käytettävissään. Perustuslain 80 §:n 1 momentin mukaan yksilön oikeuksien ja velvollisuuksien perusteista tulee säätää lailla. Perustuslain 21 §:ssä säädetty oikeusturva ja yksilön oikeudet ovat täysin sääntelemättä valmisteveron kuittausta koskevassa asiassa. Katson, että tullin noudattama menettely veron kuittauksessa, jossa ei ole kysymys viranomaisen oma-aloitteisen itseoikaisun yhteydessä asiayhteysperiaatteen puitteissa suoritetusta kuittauksesta esimerkiksi tullin saatavan ja tullin maksuvelvoitteen välillä (kuten tapauksessa 21.4.1997 T 949), on ongelmallinen laissa säätämistä koskevan vaatimuksen kannalta.

Esitän valtiovarainministeriön harkittavaksi toimenpiteisiin ryhtymistä valmisteverotuslain täydentämiseksi kuittausta koskevilla säännöksillä. Samassa yhteydessä tulisi harkita myös tullilain täydentämistä muiden tullin saatavien ja maksuvelvoitteiden kuittausta koskevilla säännöksillä.

### 3.2.2

#### Neuvonta ja ohjaus

Hallintolain 8 §:n mukaan viranomaisen on toimivaltansa rajoissa annettava asiakkailleen tarpeen mukaan hallintoasian hoitamiseen liittyvää neuvontaa sekä vastattava asiointia koskeviin kysymyksiin ja tiedusteluihin. Neuvonta on maksutonta. Jos asia ei kuulu viranomaisen toimivaltaan, sen on pyrittävä opastamaan asiakas toimivaltaiseen viranomaiseen. Hallintolain mukainen neuvontavelvollisuus on liitetty asian vireillepanoon ja asian selvittämisvaiheen opastamiseen eikä enää varsinaisesti tämän jälkeiseen aikaan. Ratkaisusta ja valitusosoituksesta on sen sijaan säädetty erikseen.

Kuten edellä on todettu, tässä kuittausasiassa ei ole käytettävissä säännönmukaisia valituskeinoja. Tulliylitarkastaja on kuitenkin kantelijalle antamassaan vastauksessa todennut, että hänellä on mahdollisuus nostaa asiassa kanne alioikeudessa noudattaen oikeudenkäymiskäärmen menettelyä siviilioikeudellisen tuomion saamiseksi asiassa. Asiassa on kuitenkin kysymys julkisoikeudellisesta verosaatavasta.

Hallintolainkäyttölain 69 §:n mukaan julkisoikeudellista maksuvelvollisuutta tai julkisoikeudellista oikeussuhteesta aiheutuvaa velvollisuutta tai oikeutta koskevan riidan, johon haetaan viranomaisen ratkaisua muuten kuin muutoksenhakuteitse (hallintoriita-asia) käsittelee hallinto-oikeus.

Luottamuksensuojan periaatteen mukaisesti asiakkaalla tulee olla oikeus luottaa saamansa neuvonnan oikeellisuuteen. Ottamatta kantaa siihen, miten yleiset tuomioistuimet suhtautuisivat kanteeseen, totean, että kysymys on selkeästi hallintoriitana käsiteltävästä asiasta. Näin ollen tulliyli tarkastajan olisi tullut neuvoa kantelijaa hallintoriita kanteen nostamiseen hallinto-oikeudessa. (Näin esimerkiksi edellä mainitun tapauksen lisäksi korkeimman hallinto-oikeuden päätös 10.9.2008 taltio 2220, Kuopion hallinto-oikeuden päätös 7.11.2003 taltio 03/0653/2 ja Turun hallinto-oikeuden päätös 19.9.2000 taltio 00/0387/3).

Todettakoon, että oikeuskirjallisuudessa on myös esitetty varovaista kannatusta sille, että viranomaisen on velvollinen tiedottamaan myös hallintoriitahakemuksen jättämismahdollisuudesta vaikkakin viranomaisen tiedotusvelvollisuuden aktiivisuutta ei ole pidetty yhtä keskeisenä kuin oikaisuvaatimuksesta tai valituksesta tiedottamista (ks. Anne Niemi: Hallintoriita tehokkaana oikeussuojakeinona, s. 136)

Kantelija on myös arvotellut sitä, ettei hän saanut vastausta tiedusteluunsa korkeimman hallinto-oikeuden täytäntöönpanon keskeyttämistä koskevan päätöksen vaikutuksesta kuittaukseen. Selvityksessä on viitattu tiedustelun jälkeen lähetettyyn kuittausilmoitukseen. Kuittausilmoituksesta ei kuitenkaan ilmene kuittauspäivää, täytäntöönpanon keskeytyspäätösten vaikutusta eikä myöskään kuittauksen vaikutusta veronpalautuksen ajankohtaan. Kaikki nämä tiedot olisivat olleet verovelvollisen oikeusturvan kannalta tärkeitä. Hyvän hallinnon palveluperiaatteen kuuluu, että asiallisiin tiedusteluihin vastataan ilman aiheetonta viivytystä. Eteläinen tullipiiri ei ollut näin menetellyt, mutta uudistettuaan tiedustelun kantelija on yli kuukautta myöhemmin saanut edellä kerrotun tulliyli tarkastajan vastauksen.

Tulen vaatimaan Tullihallitukselta selvitystä toimenpiteistä, joihin tämä kannanottoni on sille antanut aiheita.

### 3.2.3

#### Täytäntöönpanon keskeytyksen vaikutus kuittaukseen

Kantelija on vielä kummeksunut sitä, että korkeimman hallinto-oikeuden kyseisten verosääntöjen täytäntöönpanon keskeyttämistä koskeva päätös ei ole vaikuttanut tullin kuittaukseen.

Selvityksestä ilmenee, että tullin käsityksen mukaan täytäntöönpanon keskeytyspäätös, jossa ulosmittausta ei keskeytetä eli jossa ainoastaan ulosmitatun omaisuuden realisointi (tai varojen tilitys) keskeytetään, ei vaikuta kuittausoikeuteen. Tämä ilmenee muun muassa tullin vuosittaisista veronpalautuksen kuittauksista koskevasta ohjeistuksesta.

Eteläinen tullipiiri ei ole selvityksessään ottanut kantaa tähän väitteeseen. Verohallinto on omalta osaltaan ohjeistanut kuittausmenettelyä (verohallinnon ohje "Täytäntöönpanon keskeyttäminen" dnro 1910/550/2007, 31.12.2007, kohta 6.4.vastaavalla tavalla). Verohallinnosta saadun selvityksen mukaan ohje perustuu siihen, että verokuittauksista koskeva säännös verokantolain 26 §:ssä ei sisällä täytäntöönpanon keskeytystä kuittauksen esteperusteena. Selvityksen mukaan jos verohallinto on hyväksynyt saatavalleen verovelvollisen asettaman vakuuden, veronkuittaus ei ole sallittu. Täytäntöönpanon kiellon tai keskeytyksen suhteesta veronkuittaukseen on Turun hallinto-oikeus lausunut 27.1.2010 antamassaan päätöksessä Nro 10/003/3. Lainvoiman saaneen päätöksen mukaan jäännösveroon kohdistunut ulosoton kieltämisestä koskeva määräys ei veronkantolain perusteella tai muutoinkaan ole esteenä veron kuittaukselle. Verovirastolla oli oikeus käyttää valittajan samaa palautus veron ja viivekoron kuittaukseen.

Tullin menettelyn osalta todettakoon, että kysymys ei ole laissa säädellystä kuittausmenettelystä. Tämän vuoksi menettely jää tältäkin osin oikeudellisesti epäselväksi toisin kuin edellä kerrotussa veronkantolaissa säädetyssä veronkuittausmenettelyssä. Tältäkin osin valmisteverotuslakiin tulisi ottaa säännös kuittauksen esteistä.

## 4

### TOIMENPITEET

Saatan edellä kohdassa esittämäni käsitykset tullin kuittausmenettelyn ongelmallisuudesta ja sääntelytarpeesta valtiovarainministeriön, Tullihallituksen ja Eteläisen tullipiirin tietoon.

Saatan Eteläisen tullipiirin tietoon käsitykseni asiassa annetun neuvonnan puutteellisuudesta.

Pyydän Tullihallitusta antamaan selvityksen niistä toimenpiteistä, joihin tämä kannanotto on sille antanut aiheita 30.6.2012 mennessä.

Esitän valtiovarainministeriön harkittavaksi toimenpiteisiin ryhtymistä valmisteverotuslain täydentämiseksi kuittauksista koskevilla säännöksillä ja pyydän valtiovarainministeriötä ilmoittamaan 31.8.2012 mennessä, mihin toimenpiteisiin tämä päätös on antanut sille aiheita.