

Verohallinto

Seija Kareinen
Tuomas Hurskainen

Viite: Täytäntöönpanon keskeyttäminen muutoksenhaun ajaksi (Dnro VH/4232/00.01.00/2025)

Luonnos Verohallinnon ohjeen päivitys täytäntöönpanon keskeyttämisestä

Verohallinto on pyytänyt Suomen Veroasiantuntijat ry:ltä (jäljempänä myös ”SVA”) lausuntoa päivityksestä Verohallinnon ohjeeksi täytäntöönpanon keskeyttämisestä muutoksenhaun ajaksi

SVA esittää lausuntonaan seuraavaa.

Yleistä ohjeesta

Verojen ja julkisten maksujen täytäntöönpanoon, sen kieltämiseen tai keskeyttämiseen sekä kiellon asialliseen ja ajalliseen laajuuteen liittyvä dynamiikka on lainsäädännöllisesti selkeä kokonaisuus, jolla on poikkeuksellisen pitkät perinteet.

Tarkastelun perusteella verojen ja julkisten maksujen täytäntöönpano on ollut mahdollista ilman lainvoimaista päätöstä ainakin vuodesta 1668 (ks. HE 56/1960 vp. s. 4). Tämän veronsaajan tarpeita korostavan asetelman vastapainona lakiin (154/50) on ainakin jo 50-luvulta nimenomaisesti sisältynyt verovelvollisen oikeus vaatia täytäntöönpanon kieltä tai keskeytystä muutoksenhaun yhteydessä. Näin verovelvollisen on mahdollista ”suhteellisen halvoin kustannuksin saattaa maksuvelvollisuutensa oikeusperuste ylemmän viranomaisen tutkittavaksi ennen kuin hänen omaisuutensa käytetään ehkä perusteettoman saamisen maksamiseen” (HE 56/1960 vp., s. 10).

Nyt puheena olevat verotäytäntöönpanolain (”VTPL”) säännökset ovat olleet olennaisilta osin voimassa lakiin kirjattuina jo vuoden 1961 laissa verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin (367/1961). Jo tuolloin laissa säädettiin mahdollisuudesta hakea täytäntöönpanon kieltä muutoksenhaun yhteydessä (10.1 §). Tuolloin määrättiin myös, että kieltä voidaan määrätä ns. täytenä tai osittain, ja että kieltä on voimassa, kunnes lainvoimainen päätös on annettu, ellei viranomainen muuta määrää (11.2 §). Täytäntöönpanokiellon on tarkoitus antaa verovelvolliselle mahdollisuus käydä muutoksenhakupolku loppuun ennen kuin vero peritään.

Siinä, missä täytäntöönpanokieltä muutoksenhaun yhteydessä varmistaa verovelvollisen oikeuksien toteutumisen, kiellon rajoitukset – laajuudeltaan osittainen kieltä tai sen oletusarvoa lyhyempi kesto – ovat joskus tarpeen veronsaajan viimekätisten oikeuksien turvaamiseksi. Joissain tilanteissa ulosmittaus on toimitettava esimerkiksi velalliseen liittyvistä syistä tai siksi, että verosaaminen on vanhentumassa.

SVA katsoo edellä kuvatun dynamiikan kuvastavan lainsäätäjän tarkoitusta. Otamme seuraavassa kantaa ohjeissa ehdotettuihin pääasiallisiin muutoksiin erityisesti edellä kuvatun valossa.

Yksityiskohtaisia kommentteja ohjeesta

Ehdotetut muutokset ohjeen osiossa 5 täsmentävät täytäntöönpanokiellon voimassaoloon liittyviä Verohallinnon tulkintoja kahdessa tilanteessa: i) kun päätös on valituskelpoinen tai ii) kun päätös ei ole valituskelpoinen, ja asia on palautettu Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi.

Valituskelpoisia päätöksiä koskien ohjeessa ensinnäkin todetaan VTPL 17 §:n koskevan tilannetta, ”jossa oikaisuasiaan on annettu valituskelpoinen asiaratkaisu, jolla muutoksenhakijan muutosvaatimus on hyväksytty, hylätty tai jätetty tutkimatta”.

Ohjeen perusteella lukija voi saada kuvan, että VTPL 17 § koskisi vain kyseisiä tilanteita, vaikka asia ei ole näin. Yhtä lailla täytäntöönpanokiellon voimassaoloa koskevat säännökset koskevat esimerkiksi tilannetta, jossa veroilmoituksesta poiketaan tai verotusta myöhemmin viranomaisen toimesta oikaistaan, minkä seurauksena verovelvollinen hakee kyseiseen päätökseen muutosta ja samalla täytäntöönpanon kieltä. Tällöin ei siis ole kyse siitä, että ”muutosvaatimus olisi hyväksytty, hylätty tai jätetty tutkimatta”. Ehdotamme, että ohjeen sanamuotoa tarkistetaan tältä osin.

Samassa ohjeen kohdassa on myös otettu kantaa täytäntöönpanokiellon voimassaoloon, kun Verohallinto käsittelee oikaisuvaatimuksen ns. täydentävänä verotuspäätöksenä.

Lain mukaan Verohallinto määräisi tällöin täytäntöönpanokiellon soveltaen VTPL:n normeja säännöksiä. Lain esitöiden mukaan: ”Täytäntöönpanon kieltä tai keskeytystä haettaisiin Verohallinnolta ja se myönnettäisiin samoin edellytyksin, oikeusvaikutuksin ja rajoituksin kuin oikaisuvaatimuksen yhteydessä” (HE 97/2017 vp., yksityiskohtaiset perustelut).

Tätä taustaa vasten on vaikea nähdä perusteita sille, että ohjeissa todetaan täytäntöönpanon keskeytysmääräyksen lakkaavan ”olemasta voimassa, kun täydentävä verotuspäätös on tehty”. Näin asia ei lain mukaan ole. Lain mukaan keskeytysmääräys on voimassa, ellei viranomainen muuta päättä, kunnes asia on lainvoimaisesti ratkaistu.

Kun otetaan huomioon edellä kuvattu säännösten tarkoitus, tulisi nähdäksemme välttää sellaista tulkintakäytäntöä, jonka seurauksena täytäntöönpanon kieltä tai keskeytys ennen asian lainvoimaista päätöstä katkeaa, ellei tälle ole erityistä perustetta. Esimerkiksi edellä mainitussa tilanteessa keskeytysmääräyksen voimassaolon päättyminen täydentävän verotuspäätöksen tekemiseen aiheuttaisi katkoksen, jona aikana verovelvollisella ei ole lain tarkoittamaa suojaa täytäntöönpanolta. Laki nimenomaisesti lähtee siitä oletuksesta, että suoja pysyy voimassa lainvoimaiseen päätökseen saakka. Muunlainen päätös – tarve rajoittaa verovelvollisen oikeussuojaa – tulisi pystyä asianmukaisesti perustelemaan. Näin ei ohjeissa tehdä, eikä yleistä ajallista rajoitusta nähdäksemme voidakaan hyväksyttävästi perustella.

Ohjeenkin kohdassa 2.3 todetaan, että ”Täytäntöönpanon keskeytysmääräys myönnetään muutoksenhakuviranomaisen tarkoituksenmukaiseksi arvioimassa laajuudessa”. Samassa kohdassa huomautetaan, että voimassaolosta määrätään ”pääsääntöisesti siten, että tarpeelliset täytäntöönpanotoimet voidaan kuitenkin tehdä ennen veron vanhentumista”, mikä on linjassa säännösten tarkoituksesta edellä esittämämme kanssa. Tavoitteena on antaa verovelvolliselle mahdollisuus hakea muutosta ennen veron maksua, joskin viime kädessä veronsaajan intressi on myös pystyttävä turvaamaan.

Puheena olevaa verotusmenettelylain 51 a §:n 3 momenttia koskevassa hallituksen esityksessä (HE 97/2017 vp., yksityiskohtaiset perustelut) todetaan nimenomaisesti, että Verohallinto olisi laissa tarkoitettu muutoksenhakuviranomainen nyt puheena olevissa tilanteissa, joissa tehdään täydentävä verotuspäätös. Kategorinen lain oletussäännöksen vastainen tulkinta ei nähdäksemme ole hallinnon periaatteiden mukaista tarkoitusharkintaa.

Ohjeessa edelleen todetaan – sinänsä edelliseen nähden loogisesti – että keskeytysmääräyksen päättymisen vuoksi verovelvollisen tulisi mahdollisesti valittaessaan hakea uutta keskeytysmääräystä. Lähtökohtana kuitenkin tulisi olla, että jo tässä ensimmäisessä vaiheessa annettava keskeytysmääräys on voimassa lainvoimaiseen päätökseen saakka, ellei perusteita muulle ole.

Ehdotamme, että ohjeen muutoksia tältä osin tarkistetaan siten, että tulkinta on lain oletussäännösten mukainen, tai vähintäänkin siten, että voimassaolon osalta viitataan päätökseen ja sen sisältöön.

Havaintojemme mukaan erityisesti automaattisessa päätöksenteossa (jota on käsitelty kohdassa 3.2) keskeytysmääräys annetaan määräajaksi, eikä siihen saakka, kunnes oikaisuvaatimus on ratkaistu, mikä olisi toivottavaa. Mikäli keskeytysmääräys annetaan vain määräajaksi, ohjeessa olisi aiheellista tuoda esille, että sitä jatketaan tarpeen mukaan automaattisesti, mikäli asiaa ei ole tuolloin vielä ratkaistu.

Ohjeen kohdassa 5.2 otetaan kantaa tilanteisiin, joissa muutoksenhakuviranomaisen päätös ei ole valituskelpoinen, ja asia on palautettu Verohallinnolle käsittelyyn. Tältä osin ohjeessa on omaksuttu tulkinta, jonka mukaan valituskelpoisen päätöksen puute lakkauttaa samalla keskeytysmääräyksen voimassaolon.

Ohjeen perusteella on epäselvää, mihin kyseinen tulkinta perustuu. Jos prosessissa on aiemmin esimerkiksi annettu keskeytysmääräys, joka on voimassa lainvoimaiseen päätökseen asti, ei sen voimassaolon tulisi katketa siihen, että asia palautetaan muutoksenhakuasteesta uudelleen käsiteltäväksi. Asiaa ei ole tuolloin lainvoimaisesti ratkaistu.

Joka tapauksessa toteamme ymmärryksenämme, että verotusmenettelylain 78 §:n 2 momentin mukaisessa täytäntöönpanonkiellossa ei ole otettu kantaa aiemman mahdollisen kiellon voimassaoloon. Kyse on yksinkertaisesti siitä, että Verohallinnon on määrättävä täytäntöönpanonkielto, koska aiempien päätösten mukaista verotusta toimitetaan uudestaan. Tällöin olisi erikoista, mikäli aiemman päätöksen täytäntöönpanoa jatkettaisiin.

Laissa todetaan, että keskeytysmääräys olisi annettava, ellei erityisestä syystä muuta johdu. Ymmärrämme, että aiempi voimassa oleva keskeytysmääräys voisi olla lain tarkoittama erityinen syy jättää keskeytysmääräys määräämättä. Pääasia joka tapauksessa on, että täytäntöönpano tuossa tilanteessa on keskeytetty, on kyse sitten uudesta tai aiemmin annetusta päätöksestä.

Ohjeessa omaksutun tulkinnan mukainen uusi Verohallinnon antama keskeytysmääräys olisi jälleen voimassa vain uuden verotuspäätöksen antamiseen saakka. Hallituksen esityksessä (HE 29/2016 vp, yksityiskohtaiset perustelut) todetaan, että lukuun ottamatta Verohallinnon velvoitetta tehdä keskeytysmääräys viran puolesta, määräykseen sovellettaisiin VTPL:n normeja säännöksiä. Näin ollen on epäselvää, minkä vuoksi päätös olisi voimassa kategorisesti vain päätöksen tekemiseen saakka, kun lain oletuksena on voimassaolo lainvoimaiseen päätökseen asti. Viittaamme edellä esitettyyn.

Ehdotamme, että tältäkin osin ohjeen muutoksia tarkistetaan siten, että tulkinnoissa otetaan huomioon säännösten tarkoitus suojata verovelvollisen oikeuksia muutoksenhakuun ilman veron maksamista, lainvoimaiseen päätökseen saakka. Täytäntöönpanon keskeytysmääräysten tarpeettomat tai perusteettomat katkokset päätösten välillä ovat käytännössä hyvin ongelmallisia, sillä ne voivat aiheuttaa verovelvollisille yllättäviä lopputuloksia, joissa keskeytysmääräyksen kohteena olevia verosaamisia käytännössä ulosmitataan tai muiden verojen maksuksi tarkoitettuja suorituksia verotilille käytetään kyseisten saamisten maksuun. Tätä ei nähdäksemme voida pitää säännösten tarkoituksena.

Helsingissä 19. päivänä syyskuuta 2025

Suomen Veroasiantuntijat ry

Heikki Wahlroos
hallituksen puheenjohtaja

Rami Karimeri
SVA ry:n jäsen