

Verotuksen oikaisulautakuntamenettely

-muutoksenhakua hallintomenettelyn ja hallintolainkäytön rajapinnalla

Lapin yliopisto
Pro gradu -tutkielma
Leena Mäkäräinen
Finanssioikeus
Syksy 2011

Opinnäytteen nimi: Verotuksen oikaisulautakuntamenettely -muutoksenhakua hallintomenettelyn ja hallintolainkäytön rajapinnalla

Tekijä: Leena Mäkräinen

Tiedekunta ja oppiaine: Oikeustieteiden tiedekunta, finanssioikeus

Opinnäytteen laji: Pro gradu -tutkielma

Opinnäytteen valmistumisvuosi: syksy 2011

Sivumäärä: X + 75 s.

Tuloverotusta koskeissa asioissa muutoksenhakua yleisiin hallintotuomioistuimiin edeltää oikaisuvaatimusmenettely verotuksen oikaisulautakunnassa. Verotuksen oikaisulautakunta on itsenäinen ja riippumaton elin verotuksen muutoksenhakujärjestelmässä. Menettely verotuksen oikaisulautakunnassa ei kuitenkaan ole hallintolainkäyttöä, vaan hallintomenettelyä. Sovellettavaksi tulevatkin soveltuvien osin hallintolain ja verotuksen toimittamista säätelevien lakien säännökset. Verotuksen oikaisulautakunnan funktiona on toimia riippumattomana ja itsenäisenä muutoksenhakutahona ja antaa oikeusturvaa mahdollisimman aikaisessa vaiheessa. Tarkoituksena on myös suodattaa hallintotuomioistuimiin tulevia asioita siten, että yksinkertaisimmat asiat tulisivat käsitellyksi jo hallintomenettelyssä. Oikaisulautakunnan käsittelyllä on myös myöhempää muutoksenhakua edistävä asian selvittämiskäytännön, sillä asia on tullut oikaisulautakuntamenettelyn myötä pääsääntöisesti selvitettyksi ja myöhemmässä hallintolainkäytössä on mahdollisuus keskittyä pääsääntöisesti vain oikeuskäytännön kehittämiseen.

Tutkimuksessani on selvitetty verotuksen oikaisulautakunnan menettelyn toteutumista käytännössä sekä pureuduttu erityislaatuisen asemaan ja sen tuomiin mahdollisiin epäkohtiin. Oikaisulautakuntamenettelyn tehokkuudelle asettaa vaatimuksia myös rajoitettu muutoksenhaku korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Käytännön menettelyä on myös pyritty selvittämään kyselytutkimuksella verotuksen oikaisulautakuntien puheenjohtajille. Tutkimuksessa on myös otettu kantaa oikaisulautakuntamenettelyn mahdollisuuksiin siirtyä hallintomenettelystä hallintolainkäyttöön. Tämän ei ole kuitenkaan voida katsoa olevan tarkoituksenmukainen ratkaistu, vaan tulevaisuudessa päähuomio tulisi kohdistaa verotuksen toimittamisvaiheen toiminnan tehostamiseen.

Avainsanat: hallintomenettely, hallintolainkäyttö, verotusmenettely, verotuksen oikaisulautakunta, veron-oikaisu

Muita tietoja: Suostun tutkielman luovuttamiseen kirjastossa käytettäväksi.

Tiivistelmä	II
Sisällysluettelo	III
Lähdeluettelo	V
Käytetyt lyhenteet.....	X
1. Johdanto	1
1.1. Tutkimusteemasta	1
1.2. Tutkimuksen rajaus ja tutkimusongelma	2
1.3. Tutkimusmenetelmä ja käytetyt lähteet	4
2. Hallintomenettely ja hallintolainkäyttö	8
2.1. Hallintomenettely ja hallintolainkäyttö yleisesti	8
2.2. Hallintomenettelyn ja hallintolainkäytön välistä vertailua	10
3. Tehdyn hallintopäätöksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti ja oikaisuvaatimusmenettely	13
3.1. Päätöksessä olevan virheen korjaaminen hallintolain mukaan	13
3.2. Oikaisuvaatimusmenettely hallinnossa	14
4. Verotusmenettely ja muutoksenhaku	16
4.1. Historiallinen katsaus	16
4.1.1. Verotuslain aika ja verolautakuntakäsittely	16
4.1.2. Veromuistutusmenettely	17
4.1.3. Oikaisuvaatimus verolautakunnalle	18
4.1.4. Painopisteen siirtyminen verotoimistoihin ja verotuksen oikaisulautakuntien perustaminen	20
4.2. Verotuksen toimittamisen ja muutoksenhaun nykytila	23
4.2.1. Verotuksen toimittamista ja muutoksenhakua koskevat säännökset	23
4.2.2. Toimitetun verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti	24
5. Verotuksen oikaisulautakunta tuloverotuksen muutoksenhakuelimenä	28
5.1. Oikaisuvaatimusmenettely verotuksen oikaisulautakunnalle	28
5.2. Menettely oikeusturvan takeena verotuksen oikaisulautakuntakäsittelyssä	29
5.2.1. Oikeusturvasta yleisesti	29
5.2.2. Asian selvittäminen ja velvollisuus hankkia riittävä selvitys	31
5.2.3. Menettelyn julkisuus	35
5.2.4. Suulliset menettelyt ja katselmuksen järjestäminen	37
5.2.5. Velvollisuus kuulla verovelvollista verotuspäätöstä tehtäessä	40
5.2.6. Velvollisuus perustella tehty verotuspäätös	42
5.3. Oikaisuvaatimuksen valmistelu ja esittely verotuksen oikaisulautakunnalle	44
5.3.1. Päätösesityksen valmistelu ja toisen asteen esteellisyys	44

5.3.2. Päätösesityksen esittely verotuksen oikaisulautakunnalle	47
6. Verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen kannalta huomionarvoisia seikkoja	49
6.1. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö veronmaksajan vastapuolena muutoksenhaussa	49
6.1.1. Veronsaajien oikeudenvilvonta	49
6.1.2. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön toimintaan liittyviä epäkohtia verovelvollisen kannalta	51
6.1.3. Erityinen veronhuojennus yhdenmukaisen kohtelun turvaajana	53
6.2. Rajoitettu muutoksenhakuoikeus korkeimpaan hallinto-oikeuteen	55
6.2.1. Korkeimman hallinto-oikeuden asema verotusta koskevissa asioissa	55
6.2.2. Muutoksenhaun valituslupajärjestelmä	58
7. Verotusmenettely ja muutoksenhaku Ruotsin järjestelmässä Suomen vero-oikeuden näkökulmasta tarkasteltuna.....	60
7.1. Verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun soveltuva lainsäädäntö Ruotsin verojärjestelmässä	60
7.2. Verotuksen toimittaminen Ruotsissa.....	60
7.3. Veronoikaisu toimitettuun verotukseen	64
7.4. Veronsaajien oikeudenvilvonta	66
8. Lopuksi.....	68
8.1. Verotuksen oikaisulautakuntien tulevaisuuden näkymiä	68
8.2. Verotuksen oikaisulautakunnasta riippumaton hallintolainkäytön soveltaja?	70
8.3. Tutkimuksen johdosta tehtävät johtopäätökset	75

Lähteet:

Kirjallisuus

Aalto, Esa: Asianosaisen suullinen lausuma verotuksen oikaisulautakunnassa, Verotus 3/1999 s. 215-225

Andersson, Edward: Näkökohtia oikaisulautakuntien toiminnasta, Verotus 3/2003 s. 236-242

Andersson, Edward: Verotuslain kommentaari, Helsinki 1990

Andersson, Edward: Verotuslain kommentaari, Porvoo 1968

Anttila, Matti: Verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti, Verotus 4/2010 s. 359-369

Bergström, Sture: Omprövning av skattemyndighets taxeringsbeslut, teoksessa Festskrift till Edward Andersson 1933 31/12 2003, Vammala 2003 s. 13-20

Halila, Leena: Oikaisuvaatimusjärjestelmän kehittämisestä oikeusturvakeinona, julkaisussa Hallintolainkäytön kehittämistarpeita. Näkökohtia lainvalmistelun pohjaksi – Oikeusministeriön julkaisu 4:2006 s. 1-28. Helsinki 2006

Hallberg, Pekka; Ignatius, Pirkko & Kanninen, Heikki: Hallintolainkäyttölaki, Helsinki 1997.

Husa, Jaakko; Mutanen, Anu & Pohjalainen, Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa, Tampere 2008.

Iivonen, Seppo: Oikeuskäytäntö osana tuloverotuksen ohjausjärjestelmää, Verotus 4/2006 s. 417-427

Laakso, Seppo; Suviranta, Outi & Tarukannel, Veijo: Yleishallinto-oikeus, Jyväskylä 2006

Lindencrona, Gustaf; Lodin, Sven-Olof; Melz, Peter & Silfverberg, Christer: Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Tolfte upplagan, Lund 2009

Lindgren, Juha: Jatkopohdiskelua verojutun prosessista – Hallinto-oikeuteen tehdyssä valituksessa ensi kertaa esitetty vaatimus ja asian selvittäminen, Verotus 1/2004 s. 89-95

Merisalo, Matti & Pykönen, Panu: Muutoksia verotusmenettelyyn II, Verotus 2/2006a s. 120-130

Merisalo, Matti & Pykönen, Panu: Muutoksia verotusmenettelyyn I, Verotus 1/2006b s. 14-25

Myrsky, Matti: Ennakkopäätökset verotuksessa, Helsinki 2011 2011a

Myrsky, Matti: Pitäisikö KHO:sta kehittää ennakkopäätöstuomioistuin veroasioissa?, Verotus 3/2011 2011b s. 246-254

Myrsky, Matti: Oikeudenmukaisuus ja verotus, Lakimies 5/2009 s. 739-760

Myrsky, Matti & Linnakangas, Esko: Verotusmenettely ja muutoksenhaku, Helsinki 2007

Myrsky, Matti: Hallintolain merkityksestä verotuksen kannalta, Verotus 2/2004 s. 120-138

Mäenpää, Olli: Eurooppalainen hallinto-oikeus, Helsinki 2011 2011a

Mäenpää, Olli: Oikeus hyvään hallintoon, Helsinki 2011 2011b.

Mäenpää, Olli: Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet, Helsinki 2008 2008a

Mäenpää, Olli: Julkisuusperiaate, Helsinki 2008 2008b

Mäenpää, Olli: Hallintoprosessioikeus, Helsinki 2007 2007a.

Mäenpää, Olli: Hallintoprosessi – hallinnon valvontaa vai oikeuksien turvaa? Oikeus 2007 s. 325-331 2007b

Mäenpää, Olli: Hallintoprosessin uudet haasteet, Lakimies 2/2006 s. 143-165

Niemi, Anne: Perustelut oikeusturvan takeena, Verotus 2/1997 s. 159-163

Olsson, Olof: Skattemålen under de senaste två decennierna, teoksessa Korkein hallinto-oikeus 90 vuotta, Keuruu 2008 s. 339-350

Pitkäranta, Ann-Mari: Näkökantoja veroprosessista ja sen kehittämistä hallinto-oikeuden näkökulmasta, Verotus 2/2006 s. 186-193

Puronen, Pertti: Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytännöt, Juva 2010

Puronen, Pertti: Oikeusturvasta muuttuvassa verotusmenettelyssä, Verotus 5/2006 s. 467-474

Puronen, Pertti: Turvaa oikeutesi verotuksessa, Helsinki 2004

Puronen, Pertti: Näkemyksiä oikaisuvaatimusmenettelystä ja verotuksen oikaisulautakunnasta sen ensimmäisen toimikauden päättyessä, Verotus 5/2002 s. 468-475

Räbinä, Timo: Veronsaajien oikeudenvallonta verotuksessa: Milloin Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö hakee muutosta?, Verotus 1/2011 s. 33-47

Savolainen, Vesa & Teperi, Väinö: Jälkiverotus, Helsinki 2000

Siitari-Vanne, Eija: Hallintomenettelyn ja hallintolainkäytön oikeusturvan kehittämisestä, Lakimies 7-8/2000 s. 1212-1236

Sutela, Marja: Toisen asteen esteellisyydestä hallinnossa – Vaarantaako viranomaisen ennakkokäsitys käsittelyn puolueettomuuden hallinnollisessa päätöksenteossa, Lakimies 6/2004 s. 983-1008

Söderlund, Seppo: Oikeus ja kohtuus verotuksessa, Hämeenlinna 2009
Tuori, Kaarlo: Oikeuden julkisuus, Oikeus 3/2002 s. 243-251
Venesjärvi, Sirpa-Liisa: Keskusverolautakunnan toiminnasta, Verotus 3/2011 s. 276-283

Hallituksen esitykset

HE 288/2009 Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Verohallinnosta sekä siihen liittyväksi lainsäädännöksi, Helsinki 2010
HE 226/2009 Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi hallintolain ja hallintolainkäyttölain muuttamisesta, Helsinki 2009
HE 148/2007 Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Verohallinnosta sekä siihen liittyvien eräiden lakien muuttamisesta, Helsinki 2007
HE 91/2005 Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta, Naantali 2005
HE 15/1998 Hallituksen esitys Eduskunnalle verotuksen oikaisulautakuntaa koskeviksi muutoksiksi verolainsäädäntöön, Helsinki 1998
HE 217/1995 Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi, Helsinki 1996
HE 276/1994 Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain, ennakkoperintälain, työnantajain sosiaaliturvamaksusta annetun lain 17 §:n ja arvonlisäverolain 159 §:n muuttamisesta, Helsinki 1994
HE 143/1993 Hallituksen esitys Eduskunnalle verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi, Helsinki 1993
HE 122/1993 Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta, Helsinki 1993
HE 158/1986 Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta, Helsinki 1986
HE 64/1982 Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotuslain 96 a ja 96 b §:n sekä liikevaihtoverolain 62 §:n muuttamisesta, Helsinki 1982
HE 22/1982 Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta, Helsinki 1982
HE 52/1968 Hallituksen esitys Eduskunnalle muutoksenhakua korkeimmassa hallinto-oikeudessa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi, Helsinki 1968
HE 146/1957 Hallituksen esitys Eduskunnalle verotuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi, Helsinki 1958

Valiokuntamietinnöt ja muu lainvalmisteluaineisto

KM 2008:4 Oikaisuvaatimusjärjestelmän kehittäminen oikeusturvakeinona - Oikaisuvaatimustoimikunnan mietintö, Oikeusministeriön julkaisu. Helsinki 2008.

KM 2007:1 Oikaisuvaatimusjärjestelmän kehittäminen oikeusturvakeinona - Oikaisuvaatimustoimikunnan välimietinto, Oikeusministeriön julkaisu. Helsinki 2007.

KM 1992:7 Verotuksen oikeussuojatoimikunnan mietintö. Helsinki 1992

LaVM 7/1968 Lakivaliokunnan mietintö n:o 7 hallituksen esityksen johdosta muutoksenhakua korkeimmassa oikeudessa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi, Helsinki 1968

Korkeimman hallinto-oikeuden kirje 1916a/29.3.1968 Ehdotus hallituksen esitykseksi Eduskunnalle muutoksenhakua korkeimmassa hallinto-oikeudessa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi, Helsinki 1968

VaVM 14/1982 Valtiovarainvaliokunnan mietintö n:o 14 hallituksen esityksen johdosta laiksi verotuslain muuttamisesta, Helsinki 1982

VaVM 43/1993 Valtiovarainvaliokunnan mietintö n:o 43 hallituksen esityksen johdosta laiksi verotuslain muuttamisesta, Helsinki 1993

Verohallinnon ohjeet ja julkaisut

Henkilöverotuksen käsikirja 2011, Verohallinnon julkaisu 43.11. Helsinki 2011

Verohallinnon ohje Dnro 205/38/2011 24.3.2011 Hallintolaki ja verolainsäädäntö

Verohallinnon ohje Dnro 953/547/2008 2.6.2008 Veronsaajien oikeudenvallonta Verohallinnossa

Verohallinnon ohje 1920/03/2007 20.12.2007 Oikaisulautakuntamenettelyyn liittyvät ohjeet

Verohallinnon ohje Dnro 458/38/2004 27.2.2004 Hallintolaki ja verolainsäädännön muutokset

Virallisaineisto Ruotsi

Lagrådsremiss Skatteförfarandet 13.01.2011

Skatterverketin lausunto (Skatteverkets yttranden) työryhmämietintöön Skatteförfarandeutredningens slutbetänkande Skatteförfarandet SOU 2009:58 Dnro 131 609870-09/112 01.12.2009

Skatterförfarandeutredningens slutbetänkande Skatteförfarandet SOU 2009:58

Käytetyt lyhenteet

HL	Hallintolaki 434/2003
HLL	Hallintolainkäyttölaki 586/1996
SKV	Skatteverket
TL	Taxeringslag 1990:325
VHL	Laki Verohallinnosta 503/2010
VL	Verotuslaki 482/1958
VJulKL	Laki verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta 1346/1999
VML	Laki verotusmenettelystä 1558/1995

1. Johdanto

1.1. Tutkimusteemasta

Verotus on laaja-alainen asiakokonaisuus niin aineellisten sääntelyiden, menettelyn kuin myös vaikuttavuutensa osalta. Yksi tärkeä niin menettelyyn kuin aineellisiin sääntelyihin liittyvä ongelma on verotuksen laaja ulottuvuus, sillä verotus eri muodoissaan koskettaa lähes jokaista luonnollista henkilöä kuin oikeushenkilöäkin. Sääntelyn tuleekin huomioida tämä suuria massoja koskeva erityispiirre, jotta sekä aineellinen että menettelyllinen puoli olisivat oikeellista sekä yhden- ja oikeudenmukaista kohteesta riippumatta. Oikeellisuuden vaatimuksella tarkoitetaan tässä yhteydessä aineellisten päätösten sekä menettelyn lainmukaisuutta. Oikeuden- ja yhdenmukaisuuden vaatimuksen kohteena ovat yleisimmin kuitenkin verotuksen aineelliset säännökset. Tällöin huomion kohteena on verotuksen samanlaisuus samanlaisissa tapauksissa sekä veropoliittiset ratkaisut verotettavan tulon määräytymisen osalta.¹

Verotusmenettelyn osalta huomionarvoista on siis verotuksen toimittamisen laaja kohderyhmä ja tuloverotuksen vuosittainen toistuvuus. Tämä asettaa omat vaatimuksensa menettelylle, sillä menettelyn tulee olla toistuvasti toteutuen laajaan asiakasryhmään kohdistuen yhden- ja oikeudenmukaista. Myös yksittäisen verovelvollisen osalta vuodesta toiseen toistuvissa samanlaisissa asioissa tulisi noudattaa yhdenmukaista verotuskohtelua.

Menettelyn erityisluonne tuo haasteita myös aineellisen oikeellisuuden osaksi, sillä hallintomenettely suuren massan osalta aiheuttaa vääjäämättä myös aineellisesti virheellisten päätösten syntymistä. Tältä osin onkin todettava, että verotuksen oikeudenmukaisuus kokonaisuutena edellyttää niin menettelyn kuin myös aineellisen sääntelyn oikeudenmukaisuutta, jotta järjestelmä toimisi moitteettomasti².

¹ Söderlund 2009 s. 15. Aineellisen sääntelyn oikeudenmukaisuutta ja tulonsiirtopoliittisessa valossa on käsitellyt mm. Myrsky 2009 ss. 740.

² Myrsky 2009 s. 741

1.2. Tutkimuksen rajaus ja tutkimusongelma

Oikeustiede voidaan jakaa eri oikeudenaloihin ja lisäksi oikeudenalat on mahdollista luokitella kuuluvaksi siviili- tai julkisoikeuteen. Verotus on osa julkisoikeutta ja veroasioissa aktualisoituvat useat julkisoikeudelliset säännökset sekä menettelyt. Itse verotus on myös mahdollista jaotella erilaisin alalajitteluin. Finanssioikeuden voidaan ajatella olevan päälohko, joka jakautuu edelleen vero-oikeuteen sekä finanssihallinto-oikeuteen. Finanssihallinto-oikeuden alaan kuuluvat valtion varainkäyttöä koskevat säännökset, jotka eivät tule tässä tutkimuksessa käsiteltäväksi. Vero-oikeus kokonaisuutena taasen sisältää sekä muodollisen että aineellisen verotuksen alalohkot. Aineellisella vero-oikeudella tarkoitetaan säännöksiä, jotka määrittelevät verovelvollisuuden, veron määräytymisen sekä veron laskemisen perusteet. Muodolliseen vero-oikeuteen kuuluvat säännökset, jotka koskevat verotuksen toimittamista ja muutoksenhakua, Verohallinnon organisaatiota sekä niin veronsaajien kuin -maksajien oikeuksia sekä velvollisuuksia.³ Tässä tutkimuksessa keskitytään muodolliseen vero-oikeuteen, sillä tutkittavana on verotusmenettely ja erityisesti muutoksenhaku jo toimitettuun verotukseen.

Tutkimuksen tarkoituksena on käsitellä verotuksen oikaisulautakuntamenettelyä menettelynä ja oikeusturvan toteutumista kyseisessä menettelyssä. Tavoitteena on tarkastella verotuksen oikaisulautakunnan asemaa verotusmenettelyyn kuuluvana organisatorisena yksikkönä sekä sen funktiota muutoksenhakuelimenä. Tarkastelussa tärkeimpänä painopisteenä on oikaisulautakunnan asema hallintomenettelyn ja hallintolainkäytön kohtaamispaikassa ja siten myös funktio ja toiminta tässä omalaatuisessa tilanteessa. Tällöin huomion kohteena on hallinto-oikeudelliset näkökulmat riippumattoman muutoksenhakuelimen toiminnassa. Näkökulmaksi olen valinnut pääasiallisesti veronmaksajan kannalta tehtävän tarkastelun, sillä tosiasiallisesti suurin osa menettelyn erityispiirteiden vaikutuksista kohdistuu nimenomaan veronmaksajiin⁴.

³ Linnakangas & Myrsky 2007 s. 13

⁴ Tämä johtuu osittain myös siitä, että veronsaajien edustaja esiintyy lukumääräisesti harvemmin aktiivisena asianosaisena muutoksenhaussa. Lisäksi oikeusturva-aspektit ovat pääsääntöisesti verovelvollisen kannalta tarkasteltuna huomionarvoisempia. Tämä johtuu siitä, että pääsääntöisesti veronsaajien edustajalla on paremmat edellytykset ajaa asiaansa paremman asiantuntemuksen johdosta.

Verotusmenettely on osa hallintomenettelyä, joten liittymä hallinto-oikeuteen on erityisen vahva. Verotuksen toimittaminen tapahtuu tavanomaiseen hallintomenettelyyn nähden erityisessä hallintomenettelyssä, mutta muutoksenhaku on yleisten hallintolainkäyttö säännösten piirissä.⁵ Vaikka verotusmenettely on tavanomaisen hallintomenettelyn erityisosa, ovat useat hallintomenettelyä yleisesti koskevat säännökset relevantteja ja ansaitsevat tulla huomioituksi myös tutkimuksessani. Verotuksen oikaisulautakunnan tosiasiallisen aseman kuvaaminen hallintomenettelyn ja hallintolainkäytön rajapinnalla on selvennettävissä hallintomenettelyn sekä hallintolainkäytön perusoppeihin tutustumalla sekä kyseisten menettelyjen välisiä eroja tutkimalla.

Kansainvälistä vertailua tutkimuksessa on toteutettu tutustumalla Ruotsin verojärjestelmän veronoikaisu- ja muutoksenhakumenettelyihin. Ruotsin valinta vertailukohteeksi on perusteltua, sillä Suomen verojärjestelmä on seurannut Ruotsin vastaavaa useissa eri asioissa ja siten verojärjestelmät Ruotsin ja Suomen välillä ovat monessa suhteessa yhtenäiset⁶. Lisäksi muihin pohjoismaihin nähden ainoastaan Ruotsissa on Suomen tapaan yleisten tuomioistuimien lisäksi erillinen hallintotuomioistuinjärjestelmä, joten hallinto-oikeuden osalta vertailu Ruotsiin on myös tältä osin tarkoituksenmukaisena pidettävää⁷.

Verotuksen muutoksenhakusäännökset ovat verolajien ja siten myös menettelyjen moninaisuudesta johtuen ymmärrettävästi hyvin vaihtelevia. Verotuksen oikaisulautakuntamenettelyyn liittyvät yleiset säännökset ja menettelyt, joita tässä tutkimuksessa myöhemmin selvennetään, ovat voimassa pääsääntöisesti kaikessa verotuksen oikaisulautakunnan toiminnassa. Pääasiallisessa ja yksityiskohtaisemmassa tarkastelussa tutkimuksessa on kuitenkin verotuksen toimittaminen ja muutoksenhaku tuloverotuksen osalta⁸.

⁵ Linnakangas & Myrsky 2007 s. 14

⁶ Söderlund 2009 s. 157

⁷ HE 217/1995 kohta 2.2. ; HE 226/2009 kohta 2.3.

⁸ Verotuksen oikaisulautakunta toimii muutoksenhakutahona myös perintö- ja kiinteistöverotuksen osalta.

1.3. Tutkimusmenetelmä ja käytetyt lähteet

Tutkimus on luokiteltavissa lainopilliseksi eli oikeusdogmaattiseksi, sillä tarkasteltavana on voimassa oleva oikeus tutkimusteemaan liittyen⁹. Vero-oikeuden oppiaineen ohella aiheeseen kietoutuu olennaisesti myös hallinto-oikeudelliset teemat. Tähän syynä on verotusmenettelyn sijoittautuminen systematisoinnissa erityiseen hallintomenettelyyn, jolloin sovellettavaksi tulevat myös useat hallinto-oikeudelliset oikeuslähteet ja -säännökset.¹⁰ Hallinto-oikeudellista sääntelyä tarkasteltaessa on kuitenkin huomioitava verotuksen erityinen asema juuri suuren käsittelymäärän sekä vuosittaisen toistuvuuden johdosta. Menettely ei tästä johtuen voi olla toteutukseltaan täysin tavanomaista hallintomenettelyä, vaan erityispiirteet on otettava huomioon.¹¹

Verotuksen legaliteettiperiaatteesta (Suomen perustuslaki 731/1999, myöhemmin perustuslaki 81 § 1 momentti) johtuen vero-oikeuden oikeuslähteinä voimassa oleva lainsäädäntö on tärkeässä asemassa¹². Verolakien monimutkaisuudesta ja tarkasta sääntelystä johtuen lakitekstistä ei aina kuitenkaan käy ilmi yksiselitteisesti lainsäätäjän tarkoitus. Tämän johdosta olennaista merkitystä kirjoitetun lain ohella on myös lainvalmisteluaineistolla, josta on mahdollista löytää lisätietoa tulkinta- ja soveltamisongelmiin¹³.

Muodollinen vero-oikeus ei kuitenkaan kuulu perustuslaissa tarkoitettuun lailla säätämisen vaatimukseen muutoin kuin oikeusturvaa koskevien säännösten osalta. Julkisen vallan käyttämisen tulee kuitenkin perustua lakiin¹⁴ (perustuslaki 2 § 3 momentti), joten menettely on joka tapauksessa sidottu lainsäätämisen säännöksiin¹⁵. Lailla tässä yhteydessä tarkoitetaan myös voimassaolevaa Euroopan unionin oikeutta. Lain ohella Euroopan unionin oikeuden noudattamis-

⁹ Myrsky 2011a s. 49

¹⁰ Myrsky 2004 s. 120

¹¹ Merisalo & Pykönen 2006b s. 14-15

¹² Myrsky 2011a s. 38

¹³ Myrsky 2011a s. 40

¹⁴ Tätä kutsutaan yleisesti hallinnon lainalaisuusperiaatteeksi.

¹⁵ Julkisen vallan käyttöä ei ole lakitasolla yksilöity, mutta verotus on klassinen esimerkki julkisesta toiminnasta, sillä verotuspäätökset vaikuttavat päätöksen kohteen oikeuksiin ja velvollisuuksiin. Ks. tästä Mäenpää 2011b s. 49-51

vaatimus koskee myös oikeuskäytännön seuraamista ja yhtenäisen linjan noudattamista.¹⁶

Euroopan unionin oikeuden ohella merkitystä suomalaisessa oikeudenkäytössä on myös Euroopan ihmisoikeussopimuksella. Verotuksen ollessa kyseessä soveltamisalaa kuitenkin supistaa olennaisesti Euroopan ihmisoikeussopimuksen tulkinta siitä, että verotus ei koske sopimuksen 6 artiklan 1 kohdan tarkoittamalla tavalla oikeuksia ja velvollisuuksia, joiden käsittely on järjestettävä oikeudenmukaisesti ja julkisesti riippumattomassa tuomioistuimessa.¹⁷

Verotusasioissa oikeuskäytännöllä on aineellisten kysymysten ratkaisemisessa huomattavan suuri merkitys nopeasti muuttuvan lainsäädännön ja uusien taloudellisten ilmiöiden esiintymisen myötä. Lainsäätäjä ei ole aina ehtinyt reagoida johonkin ilmiöön, johon tuomioistuimen tulee kuitenkin ratkaisupakon myötä löytää ratkaisu.¹⁸ Myös verotusta toimitettaessa verotuspäätös on pystyttävä tekemään, joskin usein tulkinnanvaraisissa tilanteissa tarkempi kohtelu määräytyy vasta lainkäyttöelimissä muutoksenhaun myötä. Yhä useammin verotusta koskeissa kysymyksissä myös hallintomenettelyssä joudutaan etsimään ratkaisua esille nousseisiin uusiin ilmiöihin ja tekemään tuomioistuintyötä muistuttavaa ratkaisutoimintaa.

Voimassa olevan oikeuden lisäksi paikallaan on tarkastella myös historiallista kehitystä verotuksen oikaisulautakuntiin ja verotusmenettelyyn liittyen. Tämä johtuu siitä, että verotus on asiaryhmä, jonka oikeustila muuttuu nopeasti. Menettelysäännökset eivät ole yhtä nopeasti uusiutuvaa kuin aineellinen sääntely, mutta jo verotuksen oikaisulautakuntia ja verotuksen muutoksenhakua yleisesti tarkastellen muutaman vuosikymmenen aikana on tapahtunut merkittäviäkin muutoksia. Osaltaan tähän on vaikuttanut tietotekniikan lisääntyvä käyttö menettelyn apuna, mutta myös aineellisesti haasteellinen verotus tarvitsee toimivaa ja kehittynyttä menettelyä tuekseen. Historiallista kulkua tarkastelemalla

¹⁶ Mäenpää 2011a s. 113 ja Myrsky 2011a s. 32-33 Välitön verotus on pääsääntöisesti kansallisesti päätettävissä, mutta EU-oikeuden vaikutus verotuksessa koskee erityisesti menettelyllistä puolta sekä asian tulkintaa EU-oikeuden mukaisesti.

¹⁷ Myrsky 2011a s. 37

¹⁸ Ks. tästä lisää Myrsky 2011b s. 246-247

onkin mahdollista tutkia menettelyn ja erityisesti oikeusturva-aspektien huomioiden kehittymistä.

Verotuksen oikaisulautakunnassa menettelyyn tulevat sovellettavaksi hallintolain ja verotusmenettelylain säännökset. Kyseessä on siis varsinaisen hallintotai verotuspäätöksen tekemistä ohjaavat menettelysäännökset, joita soveltuvin osin käytetään myös oikaisulautakuntamenettelyssä. Tämän johdosta menettelyssä tulee joustavasti huomioida myös asian muutoksenhakuluonne erityispiirteenä. Tutkimusteemaan soveltuukin menettelyn toteuttamisen selvittäminen erityisesti ongelmakohtien osalta. Toisaalta menettelyä erityisesti veronmaksajan oikeuksien näkökulmasta on mahdoton tutkia ilman tietoa tosiasiallisesta menettelykäytännöstä ja menettelysäännösten soveltumisesta käytännön työhön.

Ongelmakohtien selvittämiseksi ja käytännön menettelyn kuvaamiseksi tutkimusta tehtäessä on toteutettu kyselytutkimus käytettävien lähteiden rikastamiseksi¹⁹. Kohderyhmänä kyselytutkimuksessa olivat verotuksen oikaisulautakuntien puheenjohtajina kyselyn toteuttamisaikana elokuussa 2011 toimineet henkilöt. Kyselytutkimus toteutettiin sähköpostimuotoisella kyselyllä ja vastauksia myöhemmin tarkennettiin myös puhelimitse. Kyselytutkimus ei perustunut määrälliseen otantaan johtuen erityisesti rajatusta vastaajajoukosta. Kyselytutkimuksella ei ollut myöskään tarkoitus saada määrään perustuvaa analyysiä, vaan vastaukset rikastavat muutoin teoreettista ja kirjallisuuteen perustuvaa aineistoa.

Kysely toimitettiin kuudelletoista verotuksen oikaisulautakunnan puheenjohtajana toimivalle henkilölle, joista kymmenen otti osaa kyselyyn. Kyselyn ei ollut tarkoitus olla tarkkaan formuloitu, vaan tavoitteena oli saada selvitettyksi kokemuksia vapaamuotoisten havaintojen pohjalta. Kyselytutkimusta voidaan tutkimuksen toteutumisen kannalta pitää onnistuneena, sillä menettelyn käytännön toteutuksesta saatu informaatio tuli selvitettyksi ja tätä oli mahdollista peilata säännösten ja oikeuskirjallisuuden valossa. Ongelmana oli kuitenkin vastausten

¹⁹ kyselytutkimuksen funktiosta sanotunlaisessa tilanteessa ks. lisää Husa, Mutanen & Pohjolainen 2008 s. 28

käyttämisen julkisuus, sillä kyseessä on kuitenkin hallinnon sisäisen menettelyn kuvaaminen.

Kyselytutkimuksessa keskityttiin selvittämään oikaisulautakuntamenettelyn käytännön toiminnan toteuttamista. Tämän johdosta kysymyksillä tiedusteltiin välittömien menettelymuotojen käyttämistä verotuksen oikaisulautakunnassa sekä asioiden selvittämisen toteuttamista. Lisäksi kyselyillä pyrittiin selvittämään, minkälaisella tasolla asioiden käsittelynopeus sekä valmistelu verotoimistoissa ovat. Verotuksen oikaisulautakuntien puheenjohtajilta kysyttiin myös näkemyksiä veronsaajien oikeudenvallvonnan aktiivisuudesta muutoksenhaussa sekä asiaa valmistelevan virkamiehen mahdollisesta esteellisyydestä tai ennakkosenteesta, joilla voi olla vaikutusta asian valmisteluun.

Huomattavaa vastauksissa oli se, että kokemukset menettelystä olivat pääsääntöisesti hyvin yhtenäisiä, vaikka alueelliset oikaisulautakunnat toimivat itsenäisesti ja vastausten mukaan yhteydenpitoa lautakuntien välillä ei tapahdu. Tässä tutkimuksessa kyselyiden tuottama aineisto on vain osa käytettyjä lähteitä, joten kyselyiden antiin tutustutaan pitkin tutkimusta tarvittavassa määrin.

2. Hallintomenettely ja hallintolainkäyttö

2.1. Hallintomenettely ja hallintolainkäyttö yleisesti

Viranomaisten toiminnassa noudatetaan pääsääntöisesti hallintolakia (hallintolaki HL 434/2003 2 ja 4 §) ellei jostakin erityislaista muuta johdu (HL 5 § 1 momentti). Lainkäyttöelimissä puolestaan noudatetaan menettelyssä hallintolainkäyttölakia (hallintolainkäyttölaki HLL 586/1996 1 §). Kyseisten menettelyjen välille ei kuitenkaan tulisi rakentaa turhan suurta eroa, sillä menettelyt palvelevat toisiaan ja useissa asioissa hallintomenettely ja hallintolainkäyttö muodostavat jatkuvan linjan, jota käsittelyssä oleva asia kulkee. Hallintolainkäytössä arviotavaksi ja käsittelyn pohjaksi tulee prosessia edeltävässä hallintomenettelyssä hankittu ja laadittu selvitys. Menettelyä ei siis aloiteta aivan alusta, kuten yleisessä lainkäytössä.²⁰ Siten hallintomenettelyssä tulee ottaa huomioon hallintolainkäytön vaatimukset siten, että yksittäistä asiaa ei ole välttämättä tarpeen viedä hallintolainkäyttöön asti. Tällöin hallintolainkäyttöön ohjautuvat ainoastaan ne asiat, joiden oikeudellinen arviointi tuomioistuimessa on tarpeen ainoastaan oikeuskysymyksen tulkinnanvaraisuuden takia.

Hallintolainkäytön tehtäväksi ei tulisi jäädä ainoastaan oikeusturvan antaminen hallintoviranomaisen virheellisen tai puutteellisen menettelyn jäljiltä. Erityisesti menettelyn asianmukaisuus tulee ottaa huomioon myös siltä kannalta, että asia olisi tullut jo hallintomenettelyssä siten käsitellyksi, että hallintotuomioistuimen voi tehdä asiassa ratkaisun, eikä asiaa tarvitse palauttaa takaisin puutteellisen hallintomenettelyn johdosta²¹. Hallintoviranomaisen tuleekin noudattaa lakia menettelyssään ja päätöksissään, jotta oikeusturva on saapuvilla jo hallintome-

²⁰ Laakso, Suviranta & Tarukannel 2006 s. 451

²¹ Mikäli menettely on ollut puutteellista hallintomenettelyssä siten, että tosiasiat eivät ole tulleet selvitettyksi ja asiaa ei ole siksi voitu käsitellä materiaalisesti oikein, ei tuomioistuimen asiana ole korjata tätä virheellistä menettelyä. Mikäli näin tapahtuisi, asianosainen ”menettäisi” yhden valitusasteen menettelyvirheen korjaamiseen, eikä hänellä enää välttämättä valituslupajärjestelmän vuoksi ole mahdollisuutta valittaa hallintolainkäytössä tapahtuneista virheistä. Mikäli asia olisi tullut käsitellyksi prosessuaalisesti oikein, olisi hallintotuomioistuimessa mahdollisuus keskittyä tulkintaerimielisyyksiin. Palauttamista tulee kuitenkin harkita myös käsittelyn viivytyksettömyyden näkökulmasta, sillä oikeusturvan nopeus on vastavoimana palauttamisen etujen kanssa. Tältä kannalta palauttaminen olisi paras ratkaisu vain vähäistä suuremmissa tosiasioiden selvityksen puutteellisuuksissa. Ks. myös Lindgren 2004 s. 94-95

nettelyssä.²² Vaikka asia etenisikin muutoksenhakuvaiheeseen saakka, on oikeusturvan hakeminen tällöin nopeampaa ja joustavampaa ja usein käsittelyssä voidaankin keskittyä oikeuskysymyksen ratkaisuun näyttökysymyksen ja tarvittavan selvityksen hankkimisen ollessa jo asianmukaisesti hoidettu.

Hallintomenettely ja hallintolainkäyttö toimivat toisaalta myös toistensa vasta-voimina. Hallintomenettelyyn kuuluvat olennaisena osana neuvonta- ja palveluperiaatteet, kun taas hallintolainkäytön tehtävänä on ratkaista yksittäisiä asioita ottamatta kantaa sellaisiin vaatimuksiin, jotka koskevat yleistä neuvontaa ja ohjausta²³. Toisaalta hallintolainkäyttö valvoo hallintomenettelyn lainmukaisuutta ja arvioi sekä hallintomenettelyn oikeellisuutta niin menettelyn kuin myös aineellisten ratkaisujen osalta. Kyse hallintolainkäytössä on oikeusturvan antamisesta yksittäisessä tilanteessa, mutta myös hallinnon valvonnasta sekä yleisestä yhteiskunnallisesta vaikuttamisesta ennakkoratkaisujen ja tulkintalinjausten osalta.²⁴ Erityisesti verotuksen asiaryhmässä hallintolainkäytöllä on merkittävä vaikutus yhdenmukaisen linjan kehittämisen ja epäselvien tulkintakysymysten ratkaisemisen osalta. Kyseisten ratkaisujen myötä myös hallintomenettelyyn saadaan selvyttä noudatettavista käytännöistä ja myöhempi menettely myötäilee kin hallintolainkäytön ratkaisuja.

²² Ks. tästä lisää Siitari-Vanne 2000 s. 1212 ja Mäenpää 2007b s. 330

²³ Näin on muun muassa lausunut Oulun hallinto-oikeus 13.6.2011 antamassaan päätöksessä (11/0270/2 Dnro 01025/10/8810). Hallinto-oikeuden käsiteltävänä oli valitus koskien Kainuun verotoimiston tekemä päätöstä olla merkitsemättä hakijaa X ennakkoperintärekisteriin, sillä hänen saamansa korvaus oli selvityksen perusteella ennakkoperintälain (1118/1996) 13 §:n mukaista palkkaa. X oli hakenut muutosta kyseiseen päätökseen ja esittänyt vaatimuksessaan hallinto-oikeudelle toiveen ”saada selkeän selvityksen ja neuvoja, miten toimia ja perustelut asiaansa”. Kertomansa mukaan hän tuntee useita henkilöitä, jotka toimivat itsenäisinä yrittäjinä samalla alalla kuin hänellä on tarkoitus. Hänen toiveensa saada neuvontaa koski toimenpiteitä, joita hänen tulisi tehdä tullakseen merkityksi ennakkoperintärekisteriin. Hallinto-oikeus totesi päätöksessään seuraavasti: ”Siltä osin kuin X on pyytänyt hallinto-oikeudelta neuvontaa asioidensa hoitamisessa, hallinto-oikeus jättää vaatimuksensa toimivaltaansa kuulumattomana tutkimatta.” Yleinen neuvonta ja ohjaus kuuluvat hallintomenettelyyn ja siten neuvontaa tulisi vaatia verotoimistosta eikä tuomioistuimelta. Lisäksi hallinto-oikeus toteaa, että merkintää ennakkoperintärekisteriin ei voida tehdä sillä perusteella, että hallintomenettelyssä joku muu vastaavassa tilanteessa oleva on näin merkitty.

²⁴ Ks. tästä lisää Mäenpää 2007b s. 325

2.2. Hallintomenettelyn ja hallintolainkäytön välistä vertailua

Hallintolailla säädetään menettelystä sekä turvataan hyvän hallinnon toteutuminen hallintoasioita käsiteltäessä (HL 2 § 1 momentti). Soveltamisalaltaan hallintolaki on laaja, sillä sitä sovelletaan kaikissa niissä tahoissa, jotka käyttävät julkista valtaa tai hoitavat julkisoikeudellisia tehtäviä. Näitä ovat esimerkiksi kunnalliset ja valtion viranomaiset, julkisoikeudelliset laitokset sekä yhdistykset, liikelaitokset sekä yksityiset, jotka hoitavat julkisoikeudellista tehtävää. (HL 2 § 2 ja 3 momentti). Hallintolainkäyttölain soveltamisala on kapeampi, sillä sitä sovelletaan lainkäyttöasioissa yleisissä hallintotuomioistuimissa (HLL 1 § momentti). Lisäksi soveltamisalaan kuuluu muutoksenhaku hallintoasioissa tehtyihin päätöksiin, joihin haetaan muutosta valittamalla tai ylimääräisin muutoksenhakukeinoin joko hallintoviranomaiselta tai nimenomaista tarkoitusta varten perustetulta lautakunnalta tai muulta vastaavalta elimeltä (HLL 1 § 2 momentti).

Hallintomenettelyssä pääosassa on hyvä hallinto ja hallinnolliset periaatteet, joiden tulee toteutua käsittelyssä. Hallinnon tehokkuus ja osittain myös tuloksellisuus on myös yksi tärkeä tavoite, johon menettelyssä tulisi pyrkiä. Hallintomenettelyssä yksilö ei aina nouse tärkeäksi, sillä usein kyse on massaluonteisista menettelyistä erityisesti verotuksen saralla. Asioissa edellytetään usein myös asianosaisen aktiivisuutta vaatimuksien ja selvittämisen osalta.

Hallintomenettelyssä ei myöskään useimmiten ole selvää kaksiasianosaissuhdetta, vaan useat hallintomenettelyn alaan kuuluvat oikeudet ovat subjektiivisia eivätkä koske kenenkään muun kuin asianosaisen oikeutta tai velvollisuutta eikä asiassa ole siten erillistä vastapuolta. Osapuolena hallintomenettelyssä on pääsääntöisesti vain yksi asianosainen, joka esimerkiksi vaatii julkiselta vallalta jotain hänelle kuuluvaa oikeutta. Verotuksen osalta kaksiasianosaissuhde on selkeämpi, sillä verotusta toimitetaan tulojen kanavoimiseksi veronmaksajilta veronsaajille. Tällöin kyseiset tahot muodostavat menettelyssä useimmiten toistensa vastapuolet. Hallintopäätökset veropäätösten muodossa voivat siten myös vaikuttaa toisen asianosaisen oikeuksiin ja velvollisuuksiin. Verotusasioissa kaksiasianosaissuhde ilmenee näkyvästi pääsääntöisesti vasta hallintolainkäyttövaiheessa, mikäli verotuksen oikaisuvalvontayksikkö ottaa aktiivisesti osaa asian käsittelyyn.

Hallintolainkäytön tavoitteena on tutkia yksittäisen asian osalta tehdyn hallintopäätöksen asian- ja lainmukaisuus sekä korjata päätöksessä oleva mahdollinen virheellisyys.²⁵ Lisäksi edellä mainitun funktion ohella hallintolainkäytöllä on hallintomenettelyä valvova merkitys, sillä hallintolainkäyttö toteuttaa ratkaisutoiminnallaan hallintomenettelyssä syntyneiden päätösten sekä hallintomenettelyn valvontaa²⁶. Lisäksi hallintolainkäytöllä on myös ohjaileva ja yhtenäistävä vaikutus, sillä erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja seurataan alemmissa hallintolainkäyttötahoissa kuin myös hallintoviranomaisissa²⁷. Hallintolainkäytöllä on myös oikeutta luovaa vaikutusta, sillä tehdyillä päätöksillä voi olla prejudikaattimerkitystä myöhemmän käsittelyn osalta. Näin on erityisesti verotuksen osalta tarkasteltaessa hallintolainkäytön asiaryhmiä.²⁸

Myös käytettävän menettelyn osalta hallintolainkäyttö ja hallintomenettely poikkeavat toisistaan. Hallintomenettelyn tehtävänä on käsitellä asioita ensivaiheessa ja tällöin huomioon on otettava käsiteltävien asioiden runsas määrä. Menettelyn on oltava tarkoituksenmukaista ja käytettävän menettelyn on joustettava asian edellyttämällä tavalla. Toisaalta hallintoprosessissa painopiste on aina käsiteltävässä yksittäisessä asiassa ja oikeusturvan antaminen yksittäisen asian osalta edellyttää mahdollisesti laajempaa ja yksityiskohtaisempaa käsitelyä kuin mitä se on hallintomenettelyssä. Esimerkiksi asian selvittämistä koskevia säännöksiä tarkasteltaessa voidaan verrata sekä hallintolain että hallintomenettelyn vastaavia:

Hallintolaki 31 §

Viranomaisen on huolehdittava asian riittävästä ja asianmukaisesta selvittämisestä hankkimalla asian ratkaisemiseksi tarpeelliset tiedot sekä selvitykset.

Asianosaisen on esitettävä selvitystä vaatimuksensa perusteista. Asianosaisen on muutoinkin myötävaikutettava vireille panemansa asian selvittämiseen.

²⁵ Mäenpää 2007a s. 10

²⁶ Mäenpää 2007b s. 1

²⁷ Hallberg, Ignatius & Kanninen 1997 s. 1

²⁸ Myrsky 2011a s. 3-4

Hallintolainkäyttölaki 33 §

Valitusviranomaisen on huolehdittava siitä, että asia tulee selvitettyksi, ja tarvittaessa osoitettava asianosaiselle tai päätöksen tehneelle hallintoviranomaiselle, mitä lisäselvitystä asiassa tulee esittää.

Valitusviranomaisen on hankittava viran puolesta selvitystä siinä laajuudessa kuin käsittelyn tasapuolisuus, oikeudenmukaisuus ja asian laatu sitä vaativat.

Huomattavaa on, että hallintolain osalta asian selvittämiseksi tarpeen on vain *riittävä* selvitys, kun taas hallintolainkäytössä asia tulee tulla selvitettyksi. Muutoinkin samansuuntaiset havainnot on mahdollista tehdä esimerkiksi koskien suullista käsittelyä. Tältä osin asiaan palataan asianomaisessa jaksossa edempänä.

3. Tehdyn hallintopäätöksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti ja oikaisuvaatimusmenettely

3.1. Päätöksessä olevan virheen korjaaminen hallintolain mukaan

Päätöksen virheellisyys on mahdollista korjata myös viranomaisaloitteisesti, mikäli päätöksen virheellisyys tulee havaituksi. Tällöin muutos tulee tehdä viran puolesta hallintolain 8 luvun säännösten mukaan, ellei muussa laissa toisin määrätä²⁹. Vaikka oikaisuvaatimusmenettelyssä on kyse asianosaisen vaatimasta oikaisusta, voi se kuitenkin olla heräte viranomaiselle päätöksen selvästä puutteellisuudesta tai virheellisyydestä. Tältä kannalta ajateltuna oikaisuvaatimusmenettely on omiaan parantamaan itseoikaisun toteutumista ja siten aineellisesti oikeiden päätösten tekemistä ilman raskaita muutoksenhakekeinoja. Itseoikaisu on mahdollinen, mikäli virheellisyys on *selvää*, lainsoveltaminen on ollut *ilmeisen* väärää, asiaan on tullut *olennaisesti* vaikuttavaa uutta selvitystä tai päätöstä tehdessä on tapahtunut menettelyvirhe (HL 50 §).

Korjattua päätöstä ei lain mukaan korjata silloin, kun on varteenotettava epäily virheellisyydestä, vaan epäkohdan tulee olla kiistaton. Tämä supistaa itseoikaisun käyttöalaa, mutta toimii oikeusturvamomenttina erityisesti asianosaisen vahingoksi muutettavissa päätöksissä. Samaten aineellisen oikeellisuuden vaatimusta tulee kunnioittaa siten, että aiemmin tehtyjä päätöksiä ei kumota tai korjata ilman perusteltua syytä.³⁰ Asianosaisen oikeusturvaa ja luottamusta hallintopäätöksen oikeusvoimaan suojataan myös siten, että päätöstä ei ole mahdollista muuttaa asianosaisen vahingoksi itseoikaisuna, vaikka uutta asiaan vaikuttavaa selvitystä tulisikin ilmi (HL 50 § 2 momentti). Tämä korostaa viranomaisen selvitysvelvollisuutta (HL 31 §), sillä virallisperiaatteen mukaisesti viranomaisen tulee huolehtia asian aineellisesti oikean ratkaisun tekemisestä ja siihen tarvittavan selvityksen hankkimisesta.

²⁹ Verotusasioissa erityislakina sovelletaan erityislakina verotusmenettelylain 4 luvun säännöksiä veronoikaisusta.

³⁰ Oikeusministeriön työryhmä on mietinnössään nähnyt, että selvän ja ilmeisen virheellisyyden vaatimuksesta ei tule poiketa, jotta päätöksen oikeusvoimaan on mahdollista luottaa. Uuden olennaisesti asiaan vaikuttavan selvityksen perusteella kuitenkin päätöstä tulisi olla mahdollista korjata, sillä puutteellinen selvitys on hyvin yleinen ongelma alkuperäisiä hallintopäätöksiä tehtäessä. Ks. tästä lisää KM 2008:4 s. 26-29 ja HE 226/2009 s. 60-62

3.2. Oikaisuvaatimusmenettely hallinnossa

Oikaisuvaatimusmenettelystä yleislakina hallintomenettelyssä säädetään hallintolain 7a-luvussa. Näitä säännöksiä noudatetaan, ellei muussa laissa ole asiaa tarkempia määräyksiä (HL 49 a § 2 momentti). Esimerkiksi kunnallisessa muutoksenhaussa erityislakina noudatetaan kuntalain (365/1995) 11 luvun säännöksiä oikaisuvaatimusmenettelystä, joka on pakollinen vaihe haettaessa muutosta tiettyjen kunnallisten toimielinten päätöksiin (kuntalaki 89 § 1 ja 2 momentti). Verotuksen osalta taas oikaisuvaatimusmenettelystä säädetään erityislakina verotusmenettelylain 5 luvussa.

Oikaisuvaatimusmenettelyksi ymmärretään varsinaista muutoksenhakua edeltävä vaihe, jolloin oikaisuvaatimus esitetään valituksenalaisen päätöksen tehneelle taholle tai erikseen määrätyle muutoksenhakuelimelle. Oikaisuvaatimuksena pidetään myös menettelyä, jossa alemman tason päätöksenteko saataan hierarkiassa ylempänä olevan viranomaisen käsiteltäväksi oikaisuvaatimuksen johdosta³¹. Hallintoviranomaisen tulee siis tutkia asia ja pyrkiä korjaamaan päätöksen mahdollisesti sisältämä virheellisyys ennen kuin asia on mahdollista saattaa varsinaisen muutoksenhaun kohteeksi.³² Mikäli asiassa on pakollisena muutoksenhakuvaiheena oikaisumenettely, on muutoksenhaku suoraan hallintolainkäyttöön valituskiellon kohteena. Hallintolakia sovelletaan muutoksenhakuun oikaisuvaatimusmenettelyyn saakka, jonka jälkeen oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen on mahdollista hakea muutosta siten kuin hallintolainkäyttölaissa säädetään. (HL 49 b §).

Oikaisuvaatimusmenettelyn voidaan ajatella olevan linkki hallintomenettelystä hallintolainkäyttöön. Hallintomenettelyssä tehty hallintopäätös on aiheuttanut tyytymättömyyttä sen kohteessa tai siinä henkilössä³³, johon päätös välittömästi vaikuttaa. Hallintoviranomaiselle annetaan vielä mahdollisuus harkita päätöstä

³¹ Näin on säädetty esimerkiksi maankäyttö- ja rakennuslain (132/1999) 187 §:ssä, jossa säädetään valituskiellosta päätöksestä, jonka on tehnyt viranhaltija, jolle kyseinen toimivalta on siirretty rakennusvalvontaviranomaiselta tai muulta kunnalliselta viranomaiselta. Muutosta tulee hakea kyseiseltä ylempältä viranomaiselta, ennen kuin asiasta on mahdollista valittaa.

³² KM 2008:4 Oikeusministeriön julkaisu 2008 s. 14

³³ Henkilöllä tässä voidaan tarkoittaa niin luonnollista kuin myös oikeushenkilöä.

uudelleen ja tarvittaessa käsitellä aiempaan käsittelyyn nähden uutta selvitystä tai näyttöä, jota tyytymättömyyttä ilmaissut taho on esittänyt.

Oikaisuvaatimusmenettelyä voidaan tämän johdosta pitää myös osana hyvää hallintoa, sillä viranomaiselle tarjotaan tilaisuus oikaista aikaisempi väärä päätös uuden selvityksen tai harkinnan johdosta³⁴. Hallintopäätöksen kohteen osalta oikaisuvaatimusmenettely on viimeinen tilaisuus esittää vaatimuksien tueksi selvitystä tai perusteluja, jotka mahdollisesti syystä tai toisesta on jäänyt alkupeleistä päätöstä tehtäessä antamatta. Oikaisumenettely toimiikin sekä hallintoviranomaiselle että myös hallintopäätöksen kohteelle eräänlaisena herätteenä. Tällöin on vielä mahdollista korjata aiempaa käsittelyä vaivannut puutteellisuus tai muu epäselvyys. Tämä on myös hallintopäätöksen kohteelle viimesijainen keino vaikuttaa päätökseen suhteellisen keveässä menettelyssä ennen kuin asia tulee hallintoprosessin kohteeksi. Tällöin asia viivästyy huomattavasti ja on mahdollisesti työläämpi niin viranomaisen kuin myös asianosaisen kannalta.

Oikaisuvaatimusmenettely on hallintomenettelyä ja hallintolain soveltamisalaa, mutta tilanne on kuitenkin tavanomaisesta hallintomenettelystä poikkeava. Hallintolain säännökset ovat pääasiallisesti tarkoitettu ensivaiheen hallintomenettelyn toteuttamiseen, joten soveltuminen oikaisumenettelyyn ei ole täysin aukotonta. Hallintolain määräykset käytettävästä menettelystä onkin tarkoitettu massaluonteiseen ja prosessuaalisesti keveämpään menettelyyn eikä varsinaiseen muutoksenhakuun. Tämän johdosta menettelysäännökset eivät varsinaisesti palvele muutoksenhaun tarpeita samalla tavalla kuin hallintolainkäytön alaan kuuluvat säännökset³⁵. Siten menettelyssä on kiinnitettävä huomiota erityisesti päätösten perusteluiden, asian selvittämisen ja asianosaisen kuulemista koskeviin seikkoihin, jotta myös oikaisuvaatimusmenettely toimisi asianmukaisesti.³⁶

³⁴ KM 2007:1 s. 99

³⁵ Samaa on todettava myös erityislaeista, sillä laki verotusmenettelystä on myös suunniteltu verotuksen toimittamista varten ja omaa siksi massamenettelyyn soveltuvan luonteen koskien käytettävää menettelyä.

³⁶ Halila 2006 s. 24

4. Verotusmenettely ja muutoksenhaku

4.1. Historiallinen katsaus

4.1.1. Verotuslain aika ja verolautakuntakäsittely

Verotuksen aineellinen sääntely on nopeasti uudistuvaa ja myös verotuksen toimittamismenettelyt ovat muuttuneet huomattavasti viimeisten vuosikymmenten aikana. Yksi suuri syy muutokseen on tekniikan nopea kehittyminen, joka on mahdollistanut koneellisen käsittelyn ja vertailutietojen hankinnan sivullisilta tiedonantovelvollisilta. Samalla haastavien asioiden määrä on lisääntynyt, joten asiantuntemusta verotuksen toimittamiseen vaaditaan aiempaa enemmän. Verotuksen toimittamisen siirtyminen luottamusmiestoiminnasta ammattilaisten käsiin on asioiden monimutkaistumisesta erinomainen osoitus.³⁷

Verotuslain (482/1958, myöhemmin VL) soveltamisen aikana verotuksen toimittaminen tapahtui verolautakunnissa³⁸, joiden etuna pidettiin paikallistuntemusta asiantuntemuksen kustannuksella. Koska verotus edellytti laskutoimitusten tekemistä ja muuta etukäteistyötä, tapahtui tämä valmistelu verotoimistoissa³⁹. Kaavamainen toiminta tapahtui siis virkatyönä, mutta varsinaiset verotuspäätökset tulivat tehdyiksi luottamusmiesten voimin. Verolautakunnan puheenjohtajana toimi veropiirin verojohtaja kun taas jäsenet olivat nimitetty puolueettomuuden turvaamiseksi eri intressiryhmien esityksestä. Veronsaajien edustajana esiintyivät kunnan- ja valtionasiamiehet, jotka toimivat kaksiasiansuhteessa veronmaksajien vastapuolina.

Paikallistuntemuksen painottaminen asiantuntemuksen sijaan ei ollut verovelvollisen kannalta edullisin ratkaisu, vaan oli omiaan johtamaan epäyhdenmukaiseen kohteluun. Lautakuntien jäsenten tietämys verovelvollisten olosuhteista

³⁷ Tästä esim. HE 146/1957 s. 3-4 ja Haapamäki 2001 s. 196-197. Yritysverotuksen keskittäminen erillisiin yksiköihin sekä Konserniverokeskuksen perustaminen ovat osoitus asiantuntemuksen tarpeen lisääntymisestä vuosien varrella.

³⁸ Verotus tapahtui lääninverolautakunnassa erikseen säädetyissä tilanteissa esimerkiksi, kun kyseessä oli usean kunnan kesken jakautuva tulo. Menettely lääninverolautakunnassa vastasi menettelyä verolautakunnassa, sillä kaksiasiansuhteen toisena osapuolena esiintyi verotusasiamies.

³⁹ HE 38/1952 s. 13

ei jakaantunut aina tasaisesti ja siten verotus saattoi perusteettomasti poiketa joidenkin henkilöiden välillä. Oikeusturvan kannalta verovelvollisen asema ei ollut tyydyttävä, sillä hänellä ei pystynyt olemaan varmaa tietoa, mitkä seikat ratkaisuun olivat vaikuttaneet, sillä lautakuntien jäsenet saattoivat käyttää ratkaisun pohjana myös paikallistuntemuksen myötä hankkimaansa tietoa⁴⁰.

Asiamiehet olivat toisin kuin verovelvolliset oikeutettuja olemaan läsnä ja osallistumaan keskusteluun lautakunnan kokouksissa, mutta sen jäseniä he eivät olleet.⁴¹ Tämä sinänsä ei korostanut tasapuolisuutta kaksiasianosaissuhteen osapuolten välillä, joskin asiamiehellä oli oikeus hakea muutosta myös verovelvollisen hyväksi. Aineellisen totuuden löytymistä pidettiin kuitenkin tärkeänä, mikä olikin asianmukainen tavoite verotuksen legalisuuden ja yhdenvertaisuuden näkökulmasta.⁴² Pääsääntöisesti kuitenkin veronmaksajalla ei ollut mahdollisuutta vaikuttaa asiaan samoin kuin veronsaajien edustajalla, sillä hänellä ei ollut mahdollista vastata käsittelyn aikana asiassa esitettyihin näkökulmiin samoin kuin asiamiehellä.

4.1.2. Veromuistutusmenettely

Ennen verotuslain voimaantuloa kunnallis- ja valtionverotus olivat toisistaan erillisiä toimituksia ja tämän johdosta myös muutoksenhaku tapahtui toisistaan erillään. Tämä ei ollut prosessiekonomian kannalta tarkoituksenmukainen vaihtoehto, joten verotuslailla muutoksenhaku ja verotuksen toimittaminen yhdistettiin⁴³. Muutoksenhakua uudistettiin myös siten, että yksinkertaisten virheiden nopeaa korjausmahdollisuutta edistettiin. Verovelvollisen keinona tähän oli mahdollista tehdä muistutus tutkijalautakunnalle, mikäli hänen verotuksessaan oli tapahtunut virhe. Muistutusmenettely mahdollisti virheiden korjaamisen jo

⁴⁰ Ratkaisu ei ole välttämättä syntynyt ainoastaan verovelvollisen esittämän näytön ja viranomaisen asianmukaisesti virkatehtävää varten hankkiman näytön perusteella, vaan lautakunnan jäsenen verotustehtävän ulkopuolella saama tietämys saattoi vaikuttaa ratkaisun tekemiseen. Asiantuntemusta lisäämällä aineelliset kysymykset ovat lähtökohtaisesti selvempiä ja ratkaisija osaa erottaa verotustehtävässä saaman tiedon ja siviilissä saadun tiedon.

⁴¹ HE 146/1957 s. 3-4

⁴² Andersson 1968 s. 138

⁴³ HE 146/1957 s. 2-3

ennen verotuksen toimittamisen päättymistä ja veron erääntymistä⁴⁴. Veronsaajien edustajan valitusta ei kuitenkaan voitu käsitellä tutkijalautakunnassa, vaan suoraan varsinaisissa muutoksenhakuelimissä (VL 91 § 1 momentti ja 92 § 2 momentti).

Kyseisillä uudistuksilla oli suuri merkitys oikeusturvan takeena ja turhan muutoksenhaun estämisessä. Verovelvollisella oli mahdollisuus saada nopeaa oikeusturvaa aineellisesti virheellisissä ratkaisuisa ilman syntyneitä taloudellista vahinkoa kun taas veronsaajien valitukset tuli käsitellä tarkasti muutoksenhakutahojen toimesta. Tämä turvasi verovelvollista, sillä hän usein oli tiedollisesti ja menetelmällisesti heikommassa asemassa veronmaksajien edustajiin nähden. Nykyiseen tapaan varsinaisen muutoksenhaun kohteeksi joutuivat siten vain todelliset ongelmatilanteet.

Mikäli tutkijalautakunta ei myöntynyt valitukseen, toinen osapuoli halusi hakea muutosta tai asia oli monimutkainen ja valitus tutkijalautakuntaan ei siten ollut kannattava välivaihe, oli valitus mahdollista tehdä suoraan lääninoikeuteen (VL 93 § 1 momentti)⁴⁵. Myös tämä sääntely oli verovelvolliselle edullinen sikäli kun hänen tyytymättömyytensä aiheutui tulkintakysymyksestä eikä niinkään selvästi virheellisestä ratkaisusta tai näyttövajeesta. Tässä tapauksessa käsittely tutkijalautakunnassa olisi ollut vain hidastava vaihe, joten oikeusturvaa oli mahdollista saada myös nopeammin. Samaten tutkijalautakunnan suhteellisen lyhyt toimintakausi aiheutti sen, että muistutusmenettely ei ollut tarkoituksenmukainen ratkaisu⁴⁶.

4.1.3. Oikaisuvaatimus verolautakunnalle

Verotusasioiden ruuhkautuminen muutoksenhakuelimiin aiheutti jälleen uuden muutoksenhakumenettelyä koskevan uudistuksen. Tutkijalautakuntaan tapah-

⁴⁴ HE 38/1952 s. 14

⁴⁵ HE 146/1957 s. 5. Tutkijalautakunnalle valittaminen ongelmallisissa tapauksissa ja tulkintaongelmissa oli omiaan hidastamaan käsittelyä, joten mahdollisuus valittaa suoraan lääninoikeuteen oli puolustettu. Lisäksi tutkijalautakunta kokoontui suhteellisen lyhyen ajan, joten tämän jälkeen tutkijalautakuntamenettely ei juuri nopeuttanut asian käsittelemistä. Tästä lisää Haapamäki 2001 s. 207-208

⁴⁶ Andersson 1990 s. 33

tuvan muistutuksen rinnalla oli mahdollista tehdä oikaisuvaatimus verotuksen toimittavalle verolautakunnalle, jolla oli valta oikaista verotusta verovelvollisen esittämän vaatimuksen mukaan. Oikaisu oli tehtävä myös viranomaisen omasta aloitteesta virheen tullessa havaituksi. (laki verotuslain muuttamisesta 1024/1974 82 § 1 ja 2 momentti). Mikäli vaatimukseen myönnyttiin vain joko osittain tai ei ollenkaan, tuli verolautakunnan siirtää asia lääninoikeuden käsiteltäväksi viran puolesta. Verovelvollista turvasi myös aikaraja, jonka mukaan verolautakunnan tuli käsitellä asia varsin ripeästi eli mahdollisuuksien mukaan viimeistään kuuden kuukauden kuluessa oikaisuvaatimuksen vastaanottamisesta (laki verotuslain muuttamisesta 1024/1974 82 § 3 momentti).

Veronoikaisulla verolautakuntaan sekä muistutuksella tutkijalautakuntaan pyrittiin siis suodattamaan lääninoikeuteen meneviä asioita siten, että ainoastaan ongelmallisimmat tulkintakysymykset tulivat tuomioistuinkäsittelyyn. Samoin perusteluvollisuuden johdosta tapahtunut päätösten perustelu vähensi tulvaa lääninoikeuksiin sekä edisti asian nopeaa käsittelyä mahdollisesti myöhemmässä vaiheessa. Tämä oli niin asianosaisten kuin myös käsittelevän organisaation intressissä, sillä oikeutettujen perusteluiden johdosta jatkomuutoksenhakua ei välttämättä tapahtunut ja näin tapahtuessa tosiasiat ja tulkintaongelmat olivat jo pääsääntöisesti tiedossa. Mikäli ongelmana oli vain näytön puutteellisuus verotusta toimittaessa, oli oikaisumenettely nopea ja yksinkertainen ja siten mahdollisesti aineellisen oikeuden toteutumisen ilman raskasta muutoksenhakuvaivetta. Periaatteeltaan verolautakunnan oikaisutoiminta oli nykyisten oikaisulautakuntien ja verotoimistojen itseoikaisun tapainen ja toimi lähtökohtana myöhemmälle oikaisulautakuntamenettelyn kehittämiseksi⁴⁷.

Sinänsä kahden eri instanssin olemassaolo ei ollut välttämätöntä tai edes tarkoituksenmukaista, sillä tutkijalautakunnan jäsenistä osa oli myös verolautakunnan jäseniä. Tällä kuitenkin pyrittiin siihen, että asioista jo olemassa oleva tieto oli helposti saatavilla⁴⁸. Samaten muutoksenhaku molemmissa oli kannattavaa lähinnä vain selvissä virheellisyyksissä ja tulkintaratkaisut tapahtui edel-

⁴⁷ Verolautakunta jäi nimenä historiaan vasta Valtiovarainvaliokunnan ehdotuksesta, jonka mukaan nimi verotuksen oikaisulautakunta kuvaa paremmin lautakunnan toimintaa nimenomaisena muutoksenhaku- ja oikaisuelimenä. Tästä VaVM 43/1993

⁴⁸ Andersson 1990 s. 32

leen hallintotuomioistuintasolla. Tavoitteena olikin myöhemmässä vaiheessa yhdistää menettely yhteen elimeen⁴⁹, kuten myöhemmin tapahtuikin.

4.1.4. Painopisteen siirtyminen verotoimistoihin ja verotuksen oikaisulautakuntien perustaminen

Tutkijalautakunnasta kaavailtiin jatkuvasti toimivaa asiantuntijalautakuntaa, joka käsittelisi oikaisuasioita itsenäisesti. Tämä kuitenkin todettiin toistaiseksi vielä mahdottomaksi, sillä asiantuntemuksen edistäminen olisi vaatinut henkilöstön lisäämistä ainoastaan tutkijalautakunnan omiin tarpeisiin. Samaten tutkijalautakunnan aiemmin rajoitettua toiminta-aikaa tulisi jatkaa ympärivuotiseksi. Verolautakunta toimi jo jatkuvasti, joten verolautakunnan ja verotoimistojen toiminnan tehostaminen oli sujuvammin järjestettävissä. Tutkijalautakunnan kehittäminen olisi siis lisännyt kustannuksia huomattavasti ja samalla aiheuttanut merkittäviä uudelleenjärjestelyjä, joten kannattavampi ratkaisu oli kehittää verotuslautakunnan asemaa muutoksenhaussa, sillä näiden asioiden valmistelu pystyttiin tekemään verotoimistoissa, joissa muutoinkin oli rekrytointitarvetta.

Verolautakunnassa tutkittavana olevat vaatimukset valmisteltiin verotoimistoissa, joten toimistoissakin oli tarve enemmän asiantuntemukselle. Asiantuntemuksen siirtäminen verotuksen toimittamisvaiheeseen vaikutti omalta osaltaan myös muutoksenhakujen määrään. Asiantunteva verotuksen toimittaminen vähensi tarvetta hakea muutosta, sillä päätösten laatu parantui uudistuksen myötä. Lisäksi asiantuntemuksen ohella palveluperiaatteen ja neuvontavelvollisuuden lisäys paransi asiakkaiden tietämystä verotuksesta ja siten vähensi perusteettomien vaatimusten esittämistä.⁵⁰

Asiantuntemuksen lisääminen ensin verotoimistoihin lienee ollut oikea ensimmäinen askel muutokseen, sillä osaltaan tämä mahdollisti myöhemmin pääasiallisen verotuksen toimittamisen siirtämisen toimistoihin⁵¹. Verolautakunta pystyi muutoksen ansiosta keskittämään huomion vaativien verotuspäätösten ohella myös oikaisuvaatimusten parempaan käsittelyyn ja näytön tarkempaan tutkimi-

⁴⁹ HE 158/1986 s. 2

⁵⁰ Olsson 2008 s. 344-346

⁵¹ HE 22/1982 s. 1-2 ja VaVM 14/1982 s. 1-2

seen⁵². Puolueettomuuden kannalta ongelmallista oli sekä muutoksenhaun että varsinaisen verotuksen valmistelu samassa paikassa. Siten täysin riippumattomasta muutoksenhausta veronokaisussa ei ollut kyse. Kaiken kaikkiaan asiantuntemuksen lisääminen toimistoissa ja samalla ongelmallisimpien asioiden käsittely lautakunnassa yhdessä edistivät kuitenkin kehityskulkua erillisen oikaisulautakunnan suuntaan.

Kehitys eteni jatkossa siten, että verotuksen oikaisulautakuntien perustaminen ja aikaisempien verolautakuntien sekä tutkijalautakuntien lakkauttaminen ajankohtaistuivat. Aiempi monimutkaisuus valitusasioissa oli koettu ongelmalliseksi, joten yhden keskitetyn oikaisulautakunnan järjestelmä oli perusteltu. Koska jo aiemmin verotuksen toimittaminen oli pääsääntöisesti siirtynyt verotoimistoille⁵³, oli luonnollinen jatkumo, että tämä osa siirrettiin kokonaisuudessaan verotoimistoille verolautakuntien lakkauttamisen myötä. Verovelvollisen kannalta tämä oli osaltaan myös edullinen muutos, sillä nyt verotuksen toimitti täysin eri instanssi, kuin mille muutoksenhaku osoitettiin.

Luottamusmiespohjaisesta verotuksen toimittamisesta siirryttiin siis virkamies-työhän, joten asiantuntemus päätöksiä tehdessä edisti asioiden asianmukaista käsittelyä sekä muutoksenhaun tarpeettomuutta. Samaten verotoimistojen asema puolueettomana välikätenä veronsaajien ja –maksajien välillä ainoastaan verotusta toimittavana instanssina lisäsi verotuksen toimittamisen asianmukaisuutta ja puolueettomuutta.

Verotuksen oikaisulautakuntien alkuaikoina puheenjohtajana toimi pääsääntöisesti veropiirin verojohtaja tai muu Verohallinnon virkamies (Verohallintolaki 1557/1995 4 § 3 momentti). Tämä tietenkin toi verotuksellista asiantuntemusta oikaisulautakuntiin, sillä aiemmin jäseniltä ei vaadittu erityistä perehtyneisyyttä verotukseen. Puheenjohtaja verotuksen toimittamasta organisaatiosta ei kuitenkaan ollut omiaan korostamaan oikaisulautakunnan asemaa verotoimistoista erillisenä elimenä, joten nykyinen suuntaus päätoimisiin puheenjohtajiin on perusteltua riippumattomuuden näkökulmasta⁵⁴.

⁵² HE 158/1986 s. 7

⁵³ tästä mm. HE 122/1993 s. 2-3

⁵⁴ HE 15/1998 kohta 1. Myös hallituksen esityksessä huomautetaan, että asiantuntemattomuus yhdistettynä virkamiespuheenjohtajaan sekä käytännössä esittelijän ase-

Aiemmin asia siirrettiin verolautakunnasta lääninoikeuteen vain mikäli verovelvollisen vaatimukseen ei täysin pystytty myöntymään. Uudessa järjestelmässä verotoimistolle annettiin mahdollisuus muuttaa verotuspäätös, mikäli kyseessä oli selvä virhe veropäätöksessä tai näytön ratkaiseva täydentäminen verotuksen toimittamistilanteeseen verrattuna. Mikäli oikaisuvaatimukseen ei voitu verotoimistopäätöksenä myöntyä, tuli asia siirtää oikaisulautakuntaan. Muutos siis lisäsi yhden muutoksenhakuinstanssin, sillä aiemmin itseoikaisu ja oikaisun käsitteleminen tapahtuivat samassa elimessä. Verovelvollisen kannalta yhden asteen lisääminen oli edullinen erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden rajoitettun muutoksenhaun takia. Kuitenkin uuden muutoksenhakuelimien tulee tosiasiallisesti olla toimiva ja oikeusturvaa luova, jotta asialla olisi merkitystä verovelvollisen oikeuksille. Alkuaikoina tilanne ei aivan näin ollut, mutta kehitys tapahtui kyseistä näkökulmaa tavoitellen.

Verotuksen oikaisulautakunta ei ollut täysin riippumaton asiantuntijaelin toimintansa alkuvaiheissa, vaan perustui luottamusmiestoimintaan (laki verotuslain muuttamisesta 963/1993 9 §). Vaikkakin eri veronmaksajaryhmät tuli mahdollisuuksien mukaan olla edustettuina, ei jäseniltä vaadittu verotuksellista asiantuntemusta. Tämä oli ongelmallista ja korosti verotoimiston esittelyn merkitystä. Mikäli asiantuntemusta ei oikaisulautakunnassa ollut riittävästi, oli vaarana asian ratkeaminen pääsääntöisesti verotoimiston esittämän kannan mukaan⁵⁵. Samaten toiminnan alussa voimassa ollut veroasiamiehen läsnäolo-oikeus verotuksen oikaisulautakunnan kokouksissa aiheutti epäoikeudenmukaisuutta verovelvolliseen nähden, jolla vastaavaa oikeutta ei ollut (laki verotuslain muuttamisesta 963/1993 12 §).

Kyseinen toimivaa kaksiasianosaissuhdetta romuttanut säännös muutettiin varsin pian, sillä oikaisulautakunnan asemaa riippumattomana ensimmäisen asteen muutoksenhakuelimena haluttiin turvata ja varmistaa luottamus toimieliimeen⁵⁶. Oikaisulautakunnasta haluttiin siis todellinen muutoksenhakuelin eikä vain selkeiden virheiden suodattaja matkalla hallintotuomioistuimeen. Vaikka

massa toimivaan verovalmistelijaan aiheuttaa sen, että päätöksenteko tapahtuu pääasiallisesti Verohallinnon edustajien näkemyksiin ja asiantuntemukseen perustuen. Tällöin varsinainen luottamusmiesten asema riippumattomina päätöksentekijöinä ei pääse oikeuksiinsa.

⁵⁵ HE 15/1998 s. 2-3

⁵⁶ HE 276/1994 s. 2

verotuksen oikaisulautakuntaa ei sen alkuaikoina voitu pitää täysin riippumattomana muutoksenhakutahona, oli menettelyn kehityssuunta oikea.

4.2. Verotuksen toimittamisen ja muutoksenhaun nykytila

4.2.1. Verotuksen toimittamista ja muutoksenhakua koskevat säännökset

Verovelvollisen verotus toimitetaan Verohallinnon organisaatioon kuuluvissa yksiköissä (laki verotusmenettelystä VML 1558/1995 6 §)⁵⁷, joissa verotuksen toimittamisesta vastaavat Verohallinnon virkamiehet. Mikäli verovelvollinen ei tyydy asiassaan tehtyyn verotuspäätökseen, on hänellä mahdollisuus vaatia veronoikaisua toimittamalla Verohallintoon kirjallinen oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle (VML 63 §). Mikäli verotusta toimittaessa tehty verotuspäätös on ollut selvästi virheellinen esimerkiksi laskuvirheen, selvästi virheellisen laintulkinnan tai selvityksen puutteellisuuden vuoksi, on verotuksen toimitaneella viranomaisella mahdollisuus korjata virhe ilman, että asiaa tulee käsitellä oikaisulautakunnassa (VML 61 §). Tämä joustava itseoikaisutyyppinen menettely oikaisuvaatimusta käsiteltäessä on mahdollinen ainoastaan silloin, kun verovelvollinen hakee muutosta verotukseensa⁵⁸.

Muutoksenhakijan ollessa Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö käsitellään asia aina oikaisulautakuntamenettelyssä (VML 61 §). Tämä korostaa verovelvollisen oikeusturvan toteutumista, sillä veroasiamiehen muutoksenhaku tulee aina käsitellyksi oikaisulautakunnan asiantuntemuksella eikä tule mahdollisesti vähäisen selvityksen perusteella korjatuksi itseoikaisuna. Verovelvollisen luottamusta verotuspäätöksen pysyvyyteen suojataan turvaamalla asianmukainen käsittely⁵⁹.

⁵⁷ Verotuksen toimittajaksi laissa määritellään Verohallinto 1.9.2010 alkaen, joskin verotuksen tosiasiallinen toimittaminen tapahtuu edelleen yksiköissä Verohallinnon organisaation sisällä.

⁵⁸ Verohallinnolla on toki mahdollisuus oma-aloitteisesti viran puolesta korjata verotusta verovelvollisen hyväksi, mikäli ilmeinen virheellisyys tulee havaituksi viiden vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. (laki verotusmenettelystä 55 §). Veronsaajien hakemuksesta menettely ei kuitenkaan ole mahdollista

⁵⁹ Verovelvollisen vahingoksi veronoikaisu tai jälkiverotus toki ovat mahdollisia tietyin edellytyksin. Lasku- tai kirjoitusvirhettä suurempi virheellisyys on mahdollista korjata pääsääntöisesti vain, mikäli virheellisyys on johtunut selkeästä erehdyksestä ja siten

4.2.2. Toimitetun verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti

Veroviranomaisen tulee viiden vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta viran puolesta tehdä veronoikaisu verovelvollisen hyväksi, mikäli verotuspäätös on virheellinen ja sen johdosta verovelvolliselle on tullut liikaa veroa maksettavaksi (VML 55 § 1-3 momentti). Oikaisu tulee tehdä ilman erillistä vaatimusta sillä edellytyksellä, että asia tulee huomatuksi ja sitä ei ole aiemmin ratkaistu lainvoimaisella päätöksellä (VML 55 § 4 momentti). Oikaisuvaatimus toimii myös veroasioissa eräänlaisena herätteenä päätöksen virheellisyydestä, joten on perusteltua, että ennen varsinaista oikaisulautakuntamenettelyä viranomaiselle annetaan mahdollisuus hyväksyä vaatimus ja tehdä päätös verovelvollisen hyväksi. Tällöin viranomaisella on mahdollisuus korjata nopeasti päätös ilman raskasta muutoksenhakuvaihetta edistään samalla sekä tehokasta että hyvää hallintoa.

Veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi on mahdollinen tiukemmin edellytyksin kuin mitä se on verovelvollisen hyväksi. Pääsääntöisesti aihetta muutokseen aiheuttaa asiassa saatu uusi selvitys. Menettely perustuu verotusmenettelyssä voimassa olevaan verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen (VML 7 §). Verovelvollisen tulee ilmoittaa verotukseensa vaikuttavat seikat todenmukaisesti ja ilmoittaa korjaukset Verohallinnon sivullisilta saamiin tietoihin, mikäli tämä on aiheellista. Hallintolain säännöksistä poiketen verovelvolliselta vaadittava myötävaikutus asiaan on laajempi, joten korjaus on oltava mahdollinen myös verovelvollisen vahingoksi, mikäli uuden selvityksen valossa ilmenee, että annettu selvitys on vaikuttanut virheellisen päätöksen syntyyn.

Aikarajat vahingoksi oikaisuun ovat lyhyemmät, mikäli peruste johtuu pääsääntöisesti verovelvollisesta riippumattomista syistä, kuten sivullisen antamista

verotus on toimitettu verovelvollisen kannalta väärin perustein. Lisäksi muutos on mahdollinen, mikäli verovelvollinen on olennaisesti myötävaikuttanut virheelliseen verotuspäätökseen. Jälkiverotus- tai oikaisuoikeutta verovelvollisen vahingoksi ei pääsääntöisesti ole silloin, jos verotusta toimittaessa viranomaisella on ollut ne tiedot, jotka ovat olleet tarpeen oikean päätöksen tekemiseksi tai jos asia on tulkinnanvarainen ja tulkin-ta myöhemmin mahdollisesti osoittautuu virheelliseksi (HE 91/2005 s. 6-7 ja laki verotusmenettelystä 56 ja 57 §)

puutteellisista tai virheellisistä tiedoista ja lasku- tai kirjoitusvirheestä⁶⁰. Kyseisten virheiden johdosta veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi on kaksi vuotta verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. (VML 56 § 3 momentti). Mikäli virheellisyys on aiheuttanut sen, että vero on jäänyt määräämättä tai verovelvollista ei ole verotettu ollenkaan, suojataan verotuksen luottamusta mahdollistamalla oikaisu vain vuoden ajan verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien (VML 56 § 1 ja 2 momentti). Kyseisessä tapauksessa verovelvollinen on perusteettomasti välttynyt verolta, mutta tämä ei ole riippunut osaksi-kaan hänen itsensä menettelystä. Oikaisua ei myöskään pidetä mahdollisena, mikäli kyseessä on tulkinnanvarainen tai epäselvä asia (VML 56 § 2 momentti).

Pääsäännön mukaan veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi ei ole mahdollinen muutoin kuin lasku- tai kirjoitusvirheen osalta mikäli verotusta toimitettaessa tarvittava selvitys tai tieto asian oikeasta ratkaisemisesta olisi ollut saatavilla tai asia on ollut tulkinnanvarainen. Massoja käsitellessä ja koneellisen menettelyn lisääntyessä tulkinta kyseisestä edellytyksestä on ollut haastavaa, sillä tosiasiallisesti jokaisen verovelvollisen verotukseen vaikuttavia tietoja ei ole mahdollista käydä läpi manuaalisesti joko ollenkaan tai asioita ei ole ollut mahdollista tutkia riittävällä tarkkuudella.

Verovelvollisen kannalta sanotunlaisesta menettelystä johtuvan virheellisen verotuspäätöksen syntyminen ja sen korjaaminen verotuksen päättymisen jälkeen hänen vahingokseen voisi aiheuttaa kohtuuttomuutta, sillä hänelle on syntynyt luottamus päätöksen pysyvyyteen etenkin jos virheellisen verotuspäätöksen päätyminen ei ole aiheutunut hänen menettelystään, vaan asian liian kevyestä käsittelystä. Verovelvollisen tuleekin voida luottaa siihen, että asiaa käsitelty on ratkaissut asian sivullisilta ja verovelvolliselta itseltään hankittujen tietojen pohjalta eikä virheellisyys johdu jonkin tiedon huomioonottamattomuudesta. Siten vaikka viranomaisen ei koneellisen menettelyn tai vastaavan syyn takia tosiasiallisesti oli ottanut jotain tiettyä seikkaa päätöksenteossaan huomioon, mutta seikka olisi ollut mahdollista huomioida ja tieto olisi siten ollut viranomaisen saatavilla, ei veronoikaisua vahingoksi pidetä mahdollisena.⁶¹

⁶⁰ Toki verovelvollisen tulee tarkistaa sivullisilta saadut tiedot, jotka ovat esitetyillä veroilmoituksella, sekä veropäätöksen oikeellisuus (laki verotusmenettelystä 7 § 3 momentti).

⁶¹ Anttila 2010 s. 369

Veronkorjaus verovelvollisen vahingoksi vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta mahdollistaa selvien virheiden korjaamisen, jotka tulevat esiin seuraavana verovuonna verotusta toimitettaessa. Vuoden määräajassa oikaisu on mahdollinen riippumatta virheellisyyden syystä. Ainoa raja on siis aiemmin mainittu tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys.⁶² Tämä siinänsä kuitenkin aiheuttaa epävarmuutta siitä, että onko oikaisun perusteena ainoastaan veroviranomaisen väärä erheeseen perustunut lain soveltaminen vai onko kyseessä ollut tosiasiallisesti tulkinnanvarainen tilanne, jossa ratkaisuun on päädytty myöhemmässä tarkastelussa kenties virheellisesti. Kuitenkin tarkoituksenmukaisena on pidettävä menettelyä, jossa mahdollisuus virheen korjaamiseen on olemassa vielä myöhempää verotusta toimitettaessa, sillä virhe voi olennaisesti vaikuttaa myöhempään vuosiin eikä massamenettelyn takia kaikki virheet tule tiedostetuksi avoimena olevaa vuotta verotettaessa, sillä menettely ei salli jokaisen asiakkaan tarkkaa käsittelyä. Lisäksi yhdenmukainen verotus eri verovuosien välillä puoltaa sitä, että aiempi virheellinen päätös olisi mahdollista oikaista aineellisesti oikeaksi.

Aiemmin käytössä ollut menettely ilmoittaa virheellisyyksistä veroasiamiehelle hänen aktiivista muutoksenhakua varten ei merkinnyt verovelvollisten välistä yhdenmukaista kohtelua. Kyseinen epäkohta aiheutui siitä, että tällöin muutoksenhaun mahdollisuus haku riippui tosiasiallisesti siitä, että ehtikö asia tulla ilmi ennen veroasiamiehen muutoksenhakuajan umpeutumista. Lisäksi kyseinen menettely on prosessuaalisesti raskas eikä ilmentänyt hallinnon tehokkuutta tai palveluperiaatetta.⁶³ Asia onkin menettelyllisesti parhaiten korjattavissa hallinnollisessa menettelyssä ja on myös verovelvollisen edun mukaista, että virhe tulee korjatuksi mahdollisimman kevyellä menettelyllä etenkin jos asia on siten selvä, että epäselvyyttä virheellisyydestä ei jää.

Mikäli verotuspäätöksen virheellisyys on aiheutunut verovelvollisen omasta myötävaikutuksesta siten, että hän ei ole antanut ollenkaan veroilmoitusta, on muutoin laiminlyönyt oman ilmoittamisvelvollisuutensa tai on antanut puutteellisen, virheellisen tai muutoin väärän tiedon verotuksen toimittamista varten, on verotuksen oikaisu mahdollista suorittaa viiden vuoden kuluessa verotuksen

⁶² ks. lisää Merisalo & Pykönen 2006a s. 120-121

⁶³ HE 91/2005 s. 22

päättymistä seuraavan vuoden alusta (VML 56 § 4 momentti). Verovelvollisen myötävaikuttaessa virheelliseen päätökseen ei ole perusteita suojata oikeusvoimaa lyhyellä oikaisuajalla, mutta yleinen oikeusvoiman tarve puoltaa kuitenkin oikaisumahdollisuuden rajaamista viiteen vuoteen.

Seurannaismuutoksesta on kyse, mikäli oikaisutarve verovelvollisen jo toimitettuun verotukseen aiheutuu jonkin muun henkilön verotukseen suoritetusta oikaisusta. Seurannaismuutos voi johtua myös siitä, että muutos tehdään verovelvollisen toisen vuoden verotukseen, jolla on välitön vaikutus joko aiempaan tai myöhempään verotukseen (VML 76 §)⁶⁴. Seurannaismuutoksen osalta vaatimuksena muutoksen tekemiselle on kohtuullisuus. Yhden henkilön verotuksen muuttaminen esimerkiksi uuden lisäselvityksen perusteella voi aiheuttaa muutostarpeen toisen henkilön verotukseen. Seurannaismuutosta voidaan perustella sillä, että seurannaismuutosta ei olisi mahdollisesti tarvinnut tehdä, mikäli oikea selvitys olisi ollut käytettävissä jo alun perin. Tosiasiallisesti kyse on siis verotuksen oikaisemisesta uuden selvityksen perusteella. Selvitys on tällöin vain saatu jonkin toisen verovelvollisen verotusta käsiteltäessä.

⁶⁴ Esimerkki ketjuttuvasta virheellisyydestä verovuodesta toiseen on tehdyn poiston virheellisyys, sillä poistopohjan myötä virhe jatkuu vuodesta toiseen.

5. Verotuksen oikaisulautakunta tuloverotuksen muutoksenhakuelimenä

5.1. Oikaisuvaatimusmenettely verotuksen oikaisulautakunnalle

Laissa verotusmenettelystä säädetään muutoksenhausta veroasioissa. Valitus- ta tuloverotuksessa tehtyyn verotuspäätökseen ei ole mahdollista suoraan tehdä hallinto-oikeuteen, vaan tätä edeltävä pakollinen vaihe on oikaisuvaatimuk- sen tekeminen verotuksen oikaisulautakunnalle. Käsittely oikaisulautakunnassa on hallintomenettelyä, eikä siis tuomioistuinkäsittelyn tapaan lainkäyttöä. Tämä aiheuttaa verovelvolliselle osittain erilaisen oikeusturva-aseman, kuin mitä se on valitusmenettelyssä, sillä hallinnon tavoitteet toiminnan nopeuden, tehok- kuuden, joustavuuden ja taloudellisuuden osalta ovat voimassa oikaisulauta- kuntamenettelyssä.⁶⁵

Oikaisuvaatimuksessa ei ole siis kyse valituksesta, vaan kyseessä on välttämä- tön vaihe ennen varsinaisen valituksen tekemistä. Oikaisuvaatimuksen käsittely uudestaan ensin verotoimistossa ei juurikaan poikkea varsinaisesta verotus- työstä ja on edelleen varsin kaavamaista työtä⁶⁶. Samaten oikaisulautakunnas- sa kyseessä on oikaisuvaatimuksen tutkinnasta eikä valituksen käsittelemisestä (VML 63 § 1 momentti). Valituksesta on kyse vasta muutoksenhaussa yleisiin hallintotuomioistuihin. Tällöin valituksen kohteena on oikaisulautakunnan an- tama päätös (HLL 6a §).

Itse menettelyä prosessina ei ole juuri säännelty, joten oikaisulautakunta voi tapauskohtaisesti mukauttaa toimintatapansa joustavasti, jotta asia tulisi parhai- ten käsitellyksi⁶⁷. Selkeää eroa hallintomenettelyn ja hallintolainkäytön välillä ei kuitenkaan tulisi tehdä, sillä kyseessä on kyseisten menettelyjen rajapinnalla sijaitseva käsittelyvaihe. Tarvittaessa siis hallintomenettelyä ei enää tarvitse jatkaa hallintolainkäytössä, mutta itse menettelyn onnistuminen hallinto- oikeudelle tehtävästä jatkovalituksesta huolimatta on eduksi myöhemmässä hallintolainkäyttöön kuuluvassa käsittelyssä.

⁶⁵ Puronen 2010 s. 20

⁶⁶ Mäenpää 2007a s. 191

⁶⁷ Verohallinnon ohje 1920/02/2007 20.12.2007 kohta 4.1.

Verotuksen oikaisulautakunta on monin tavoin arvioituna erityinen vaihe verotuksen muutoksenhakuprosessissa. Menettelystä verotuksen oikaisulautakunnassa säädetään useassa eri laissa, sillä yleispiirteiset säännökset ovat Verohallintolain 4 luvussa ja menettelyyn sovelletaan yksityiskohtaisemmin lakia verotusmenettelystä sekä hallintolakia (laki Verohallinnosta VHL 503/2010 22 § 4 momentti). Oikaisulautakuntamenettelyn tiivis yhteys niin menettelyyn kuin organisatorisen aseman osalta verotusmenettelyyn kuin myös rooli tosiasiallisena muutoksenhakuelimenä on omalaatuinen yhdistelmä tavanomaista hallintomenettelyä ja hallintolainkäyttöä. Hallintomenettely ja hallintolainkäyttö kun on totuttu pitämään erillään, mistä osoituksena on myös kyseisten menettelyiden säätäminen omissa säännöksissään.

5.2. Menettely oikeusturvan takeena verotuksen oikaisulautakuntakäsittelyssä

5.2.1. Oikeusturvasta yleisesti

Oikeusturvan käsitettä käytetään useissa eri yhteyksissä ja oikeusturvan saataavuutta pidetään oikeusvaltion tärkeänä ominaisuutena. Oikeusturva voidaan määritellä oikeuden-, asian- ja yhdenmukaisuudeksi ja perusoikeuksia toteuttavaksi menettelyksi, joka on ennakoitavissa eikä siis ilmennä satunnaista mieltävaltaa. Oikeusturvaan kuuluu myös käsittelyn joutuisuus, sillä viivyttely voi tehdä tarpeettomaksi tai turhaksi muutoin aineellisesti ja menettelyllisesti oikean päätöksen.⁶⁸ Perustuslain 21 § tulkitsee oikeusturvan seuraavasti:

Jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuinten 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.

⁶⁸ tästä mm. Puronen 2006 s. 469 ja KM 1992:7 s. 32

Oikeusturvaan usein yhdistettävä oikeusvaltioperiaate täsmentyy perustuslain 2 §:n 3 momentin määräyksessä siitä, että julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja julkisessa toiminnassa tulee noudattaa tarkoin lakia. Säännöksen tarkoitus onkin sulkea mielivalta pois julkisen vallan käytöstä ja siten edistää oikeudenmukaisuutta ja oikeusturvaa.⁶⁹ Verotuksen osalta perustuslain 81 § 1 momentti sisältää huomionarvoisen säännöksen, sillä kyseisen lainkohdan mukaan lailla tulee säätää verovelvollisen oikeusturvasta samoin kuin veron määrätymisen perusteista tulee olla laintasoinen säännös.

Oikeusturva mielletään usein ensisijaisesti oikeuteen hakea muutosta sellaisiin päätöksiin, jotka koskevat henkilön oikeuksia ja velvollisuuksia. Käsitettä ei kuitenkaan tulisi tulkita ainoastaan näin, vaan oikeusturvavaade tulisi liittää myös alkuvaiheen menettelyyn, jotta muutoksenhaun ei välttämättä olisi tarpeen aktualisoitua.⁷⁰ Hallinto-oikeudellisissa asiaryhmissä oikeusturvan saamisen painopiste onkin hallintolainkäyttölain soveltamisalalla, vaikka oikeusturvan toteutuminen jo hallintomenettelyssä olisi oikeuden toteutumisen ja tehokkuuden kannalta tärkeää. Muutoksenhaku hallinto-oikeuksissa sekä erityisesti korkeimmassa hallinto-oikeudessa tulisi olla vain viimesijainen keino hakea oikeusturvaa yksittäistapauksessa. Tuomioistuinten tärkeimmän tehtävän tulisikin katsoa olevan enemmän tulkinta- ja oikeuskysymysten ratkaisussa kuin oikeusturvan antajana.⁷¹ Tällöin kyseisten päätösten myötä oikeusturvan toteuttaminen mahdollisesti on mahdollista jo hallintomenettelyssä. Oikeusturvan ei voi katsoa olevan tehokasta, jos se on saatavissa vasta muutoksenhaun kautta.⁷²

Oikeusturva voidaan jakaa aineelliseen ja menettelylliseen oikeusturvaan. Aineellisella oikeusturvalla tarkoitetaan ratkaisujen ja päätösten oikeellisuutta ja lainmukaisuutta. Tällöin oikeusturva on saatavilla, jos päätös perustuu lakiin tai muuhun hyväksyttävissä olevaan perusteeseen. Menettelyllisen oikeusturvan kannalta päätöksen lopputulos ei ole huomion kohteena, vaan menettelyn asianmukaisuus ja hyväksyttävyyys tulee tällöin arvioinnin kohteeksi.⁷³ Menettelyllisen ja aineellisen oikeusturvan ei kuitenkaan tulisi olla täysin erillisinä arvioi-

⁶⁹ Vastaavia säännöksiä hyvän hallinnon vähimmäisvaatimuksista löytyy Euroopan unionin peruskirjan 41 artiklasta.

⁷⁰ ks. myös KM 1992:7 s. 5-7

⁷¹ KM 1992:7 s. 46-47

⁷² ks. myös Puronen 2010 s. 5

⁷³ Puronen 2010 s. 6-7

tavissa, sillä usein nämä oikeusturvan puolet kietoutuvat yhteen muodostaen kokonaisuuden. Siten esimerkiksi mikäli asianosaista ei ole kuultu päätöstä tehdessä tai asiaa riittävin keinoin selvitetty, ei myöskään aineellisen oikeusturvan toteutuminen ole todennäköistä.

5.2.2. Asian selvittäminen ja velvollisuus hankkia riittävä selvitys

Dispositiivisiin riita-asioihin verrattuna veroprosessissa verovelvollisen tietämys ja kyky vedota vaatimuksiinsa eivät ratkaise valituksen menestystä. Oikaisuvaatimuksen voi saada vireille esittämällä kirjallisesti tyytymättömyytensä päätöksen tehneelle viranomaiselle (VML 26 a § 2 momentti). Käytännössä muotovaatimuksia ei esiinny, vaan vaatimuksesta tulee käydä ilmi ainoastaan ne seikat, mihin vaatimus kohdistuu. Tarvittaessa viranomaisen tulee tiedustella asianosaiselta epäselvistä seikoista, jotta asia saadaan vireille ja asianmukaisesti käsitellyksi.

Verovelvollisen vaatimus on tutkittava viran puolesta tosiasioiden osalta, joten ainoastaan verovelvollisen esittämä selvitys vaatimuksen perusteista ei ole ainoa tietolähde, vaan selvitystä tulee hankkia siinä laajuudessa kuin asian aineellisesti oikeaan ratkaisuun päätyminen sitä vaatii. (HL 31 §). Selvityksen hankkiminen ei kuitenkaan ole yksin viranomaisen vastuulla, vaan sen osapuolen, jolla on parhaat edellytykset hankkia selvitystä, tulee tämä myös tehdä (VML 26 § 4 momentti). Viranomaisen tulee kuitenkin pyrkiä ohjaamaan asianosaista tarvittavan selvityksen laadusta, joten viranomaisen täytyy pyrkiä aktiivisesti ottaa osaa tosiasioiden selvittämiseen, vaikka itse tiedonhankinta olisikin asianosaisen vastuulla (VML 26 § 3 momentti). Tätä täsmentää myös hallintolain mukainen viranomaisen neuvontavelvollisuus (HL 8 §).

Veroasioissa neuvontavelvollisuutta ei kuitenkaan tule tulkita kovin laajasti, sillä neuvonta käsittää vain yleisen ohjauksen noudatettavista menettelyistä ja verotuskäytännöstä⁷⁴. Vaikka asianosaisen aktiivinen osanotto asian ratkaisemiseksi on suotavaa ja helpottaa asian käsittelyä, ei passiivisuuden johdosta asiaa

⁷⁴ Neuvontavelvollisuuden ei katsota kattavan verosuunnitteluun tähtääviä neuvontapyyntöjä. Tästä Myrsky 2004 s. 126-127

voida aina jättää sillensä tai puutteellisesti selvitetyn, mikäli viranomaisella on saatavilla riittävä selvitys asian käsittelemiseksi⁷⁵.

Verotuksen massamenettelyluonteisuudesta sekä tiukasta aikataulusta johtuen säännönmukaista verotusta toimittaessa laajan selvityksen hankkiminen kyseenalaisissa tapauksissa voi olla haastavaa ja jopa mahdotonta. Asian nopean materiaallisen oikean ratkaisun löytymistä kuitenkin helpottaa mahdollisuus itseoikaisuun sekä oikaisulautakuntakäsittelyyn, joissa lisäselvitystä voidaan vielä ottaa vastaan ilman suurta viivytystä. Mikäli säännönmukaisen verotuksen jälkeen muutoksenhaku olisi mahdollista vain tuomioistuimissa, tulisi vaatimus tekemisestä ja lisäselvitysten esittämisestä kohtuuttoman raskasta.

Laki verotusmenettelystä ei ohjaa selvityksen hankkimismenetelmiä tarkemmin, mutta hallintolain säännökset tukevat erityislain tarkempien säännösten puutteita. Verotuksen toimittamiseen nähden menettely muutoksenhakuvaiheessa poikkeaa olennaisesti siten, että myös veronsaajien oikeudenvilvontayksikön veroasiamies voi olla aktiivisesti mukana asiassa, mikä muuttaa asian selvittämisperiaatteita jokseenkin siitä kuin mitä se olisi ilman tosiasiallista kaksiasianosaisuutta.

Viranomaisen tulee huolehtia riittävän selvityksen hankkimisen ohella asianosaisen oikeusturvasta ja yhdenmukaisesta kohtelusta. Asianosaisen hankittavaksi määrättävä selvitysvelvollisuus ei saa olla kohtuuton tai asettaa asianosaista eriarvoiseen asemaan muuhun vastaavassa asemassa oleviin nähden (VML 26 § 5 momentti). Kaksiasianosaisuudessa tämä tarkoittaa erityisesti sitä, että viranomaisen tulee aktiivisesti pyrkiä hankkimaan verovelvollisen näkemyksen kannalta tarvittavaa selvitystä, jotta verovelvollinen ei joutuisi eriarvoiseen asemaan suhteessa vastapuolena olevaan veronsaajien oikeudenvil-

⁷⁵ Sikäli kun kyse on asianosaisen vaatimuksesta, josta hän ei kykene tai halua antaa lisäselvityksiä asian ratkaisemiseksi eikä selvitystä viranomaisen aloitteesta ole saatavilla, voi asianosaisen passiivisuus koitua hänen vahingokseen. Verotuksen osalta tilanne on käytännössä usein kyseinen, mikäli asiakas ei perustele vaatimuksiaan eikä ilman tarvittavaa selvitystä vaatimuksen perusteet ole tulleet osoitetuksi. Kyseinen tilanne voi olla esimerkiksi henkilöverotuksen osalta asiakkaan vaatiessa asunnon ja työpaikan välisiä matkakuluja vähennettäväksi oman auton mukaan laskettuna, mutta hän ei selvitä perusteita halvimmalla kulkuneuvon, joka yleensä on julkinen liikenne, soveltumattomuudesta hänen olosuhteisiinsa. Tällöin veroviranomaisella ei ole saatavilla muuta selvitystä asiakkaan yksilöllisistä olosuhteista eikä vähennysvaatimusta voida asiakkaan vaatimalla tavalla hyväksyä.

rontayksikön edustajaan, joka on usein tiedollisesti ja taidollisesti paremmassa asemassa verovelvolliseen nähden.

Oikaisuvaatimuksen käsittely alkaa verotoimistossa tapahtuvalla valmistelulla, joka on tavanomaista hallintomenettelyä. Selvityksen hankkimisen osalta sovellettavaksi tulevat säännönmukaisen verotuksen toimittamisen tapaan hallintolain säännökset yleislakina sekä erityislakina laki verotusmenettelystä. Sama koskee myös verotuksen oikaisulautakuntaa, joten asian selvittämistä koskevat säännökset ovat verotusmenettelyä vastaavat (VHL 22 § 4 momentti). Asian selvittämisessä olennaisena erona verotuksen toimittamisen ja muutoksenhakuvaiheen välillä säännönmukaisen on verotuksen toimittamista vaivaavan massamenettelyn väistyminen ja siirtyminen yksityiskohtaisempaan ja enemmän yksilöllisiä olosuhteita huomioivaan yksittäistapaukselliseen käsittelyyn⁷⁶.

Oikaisulautakuntamenettelyn tarkoituksena on myös saada asia selvitettyksi siten, että mahdollisesti myöhemmässä käsittelyssä tosiasiasieikat sekä todistelu on jo siten valmista, että asia ei enää vaadi laajoja tosiasiaselvityksiä⁷⁷. Asian käsittely tulisi pääsääntöisesti tapahtua jo varsinaista verotusta toimitettaessa siten, että verovelvollisen tulee esittää vaatimuksensa ja tarvittaessa annettava kehotuksesta lisätietoja vaatimuksiensa tueksi (VML 10-11 §, 26 § 4 momentti).

Oikaisulautakuntamenettelyssä asian selvittämistä ohjaavat hallintolain säädökset, joiden mukaan viranomaisen on huolehdittava asian riittävästä selvityksestä (HL 31 §). Siten oikaisulautakuntamenettelyssä tosiasioiden selvittämisen on tapahduttava riittävässä määrin viran puolesta hallinnon yleisten periaatteiden mukaan. Tämä tarkoittaa muun muassa hallintoviranomaisen neuvontavelvollisuutta tarvittavan lisäselvityksen laadusta ja luonteesta (VML 26 § 3 momentti ja HL 32 §). Mikäli tosiasiaselvitys on verotusta toimittaessa ollut vaillinainen, tulee oikaisulautakunnassa aktiivisesti pyrkiä hankkimaan lisäselvitystä. Tämä

⁷⁶ Veroasioiden laajuus kuitenkin aiheuttaa sen, että myös muutoksenhakemista tapahtuu useisiin muihin hallinto-oikeudellisiin asiaryhmiin verrattuna huomattavasti enemmän. Säännönmukaiseen verotukseen nähden muutoksenhaussa käsiteltävänä on kuitenkin enää murto-osa asiakkaista.

⁷⁷ Savolainen & Teperi 2000 s. 376

osaltaan turvaa verovelvollisen oikeutta, sillä onhan hänen edun mukaista, mikäli asia tulee ratkaistuksi oikaisulautakunnassa aineellisesti oikein.

Mikäli verovelvollinen ei ole oikaisuvaatimuksessaan selvittänyt asian ratkaisemiseksi riittävästi tosiasioita, tulee verotoimistossa valmistelevan virkamiehen ottaa yhteyttä verovelvolliseen ja pyytää täydentämään vaatimustaan selvittämällä perusteita vaatimuksensa tueksi. Näin toimitaan silloin, jos Verohallinnolla ei ole käytettävissä asian ratkaisemiseksi tietoja ja selvityksen hankkiminen on verovelvollisen hankittavissa (VML 26 § 4-6 momentti).

Tutkimuksen yhteydessä tehdyn kyselyn perusteella ilmeni, että käytännössä selvitys on myös verotoimistoissa riittävässä määrin hankittu, eikä käytettävissä olevan selvityksen puutteellisuus johdu valmistelun heikkoudesta. Mahdollinen puutteellisuus johtuu pääsääntöisesti ainoastaan verovelvollisen passiivisuudesta, vaikka häntä tarvittavan selvityksen hankkimisesta olisikin ohjattu. Kokemukset ja arvioinnit selvityksen riittävydestä sekä laadusta olivat yhdenmukaisia. Verohallinnon valmistelemina selvitys on pääsääntöisesti kunnossa ja puutteellisuus on johtunut pääsääntöisesti ainoastaan siitä, että verovelvollisella ei ole ollut esittää vaatimustensa tueksi riittävää selvitystä.

Mikäli valmistelun jälkeen selvitys ei ole ollut riittävä, on asia tarvittaessa palautettu verotoimistoon lisäselvityksen hankkimista varten. Oikaisulautakunta ei itse siis ryhdy hankkimaan lisäselvitystä, vaan tämän toimen hoitavat verotoimistoissa asiaa valmistelevat virkamiehet. Lisäselvityksen pyytämiseen on pääsääntöisesti ryhdytty silloin, kun asiasta ilmenee, että lisäselvityksen hankkiminen on mahdollista ja vaikuttaa asian ratkaisemiseen. Tältä osin voidaan todeta, että kyseinen menettely tukee myös hallinnon palveluperiaatteen toteutumista, sillä verovelvolliselle tarjotaan tätä kautta mahdollisuus vaikuttaa asiansa ratkaisemiseen oikaisulautakuntamenettelyssä.

Vastauksista ilmeni myös, että mikäli verovelvollisen yksilölliset olosuhteet esimerkiksi terveydentilan johdosta ovat heikot hankkia riittävää selvitystä, on oikaisulautakunnassa pyritty vielä kiinnittämään huomiota riittävään selvityksen saamiseen. Tarvittaessa lisäselvityksen hankkiminen on ollut aktiivista, jotta oikaisulautakunnalla on ollut kaikki hankittavissa oleva selvitys käytettävissä ja

siten oikaisulautakunnan funktio selvittää ja hankkia vaadittava selvitys ennen lainkäyttövaihetta tulee toteutuneeksi. Tutkimuksessa esiintyi myös havaintoja siitä, että verovelvolliset eivät toisinaan esitä tarvittavaa ja saatavilla olevaa selvitystä verotusta toimitettaessa tai oikaisulautakuntakäsittelyssä, vaan vasta mahdollisesti hallinto-oikeudessa. Syynä tähän voidaan arvella olevan oikaisulautakunnan hylkäävän päätöksen aiheuttama herätys pyrkiä saamaan hallinto-oikeudessa hänen kannaltaan edullinen ratkaisu. Toisaalta oikaisulautakuntamenettelyä on voitu pitää myös välivaiheena ja vasta hallintolainkäyttövaiheeseen on panostettu myös esitettävän selvityksen osalta.

Aktiivinen lisäselvityksen hankkiminen parantaa mahdollisuuksia selvittää asia mahdollisimman aikaisessa vaiheessa siten, että molempien osapuolten on mahdollista hyväksyä ratkaisu. Tämä edistää myös oikaisulautakuntamenettelyn tavoitetta siitä, että ruuhkaa hallintotuomioistuimissa yksinkertaisten asioiden osalta ei pääse syntymään ja hallintotuomioistuimissa käsitellään vain todellisia tulkintaongelmia⁷⁸. Nykyisen oikaisulautakuntamenettelyn vahvuudeksi voidaan kuitenkin laskea oikaisulautakunnan asiantuntemus, sillä lain mukaan jäsenten tulee olla perehtyneitä verotukseen (VHL 18 ja 19§)⁷⁹.

5.2.3. Menettelyn julkisuus

Muutoksenhakukäsittelyssä julkisuus on yksi tärkeä oikeusturvatekijä. Yleisissä tuomioistuimissa julkisuus onkin pääsääntö niin asiakirjojen, suullisen käsittelyn kuin myös tuomion osalta (laki oikeudenkäynnin julkisuudesta yleisissä tuomioistuimissa 370/2007 1 §). Hallintotuomioistuinten osalta julkisuus on pääsääntö, ellei toisin muutoin säädetä (laki oikeudenkäynnin julkisuudesta hallintotuomioistuimissa 381/2007 1 §). Asiakirjajulkisuudesta säännöt ilmenevät laissa viranomaisten toiminnan julkisuudesta (621/1999) sekä verotustietojen osalta laista verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta (1346/1999, myöhemmin VJulkL).

⁷⁸ Mäenpää 2006 s. 22

⁷⁹ Oikaisulautakuntamenettelyssä on todella kyse puolueettomasta asiantuntemuselimestä, eikä siis maallikkojäseniin perustuvasta luottamusmieselimestä. Asiantuntemus erityisesti verotuksen saralla voi olla jopa laajempi kuin hallinto-oikeuksissa, jossa käsitellään myös monia muita hallinnollisia asioita, eikä verotus tällöin ole ainoa asiaryhmä, johon keskitytään.

Verotusasiakirjojen julkisuus tekee poikkeuksen vallitsevaan pääsääntöön, sillä verotusasiakirjat ovat salaisia muutoin, paitsi erikseen määritellyin osin (VJulKL 4-9 ja 21 §). Koska verotusasioissa muutoksenhaku kohdistuu siis pääasiallisesti salassa pidettäviin tietoihin, on käsittely hallinto-tuomioistuimissa tämän johdosta useimmiten salaista. Samoin asiakirjat ja tunnistetiedot ovat salaisia siltä osin, kuin ne sisältävät salassa pidettävää tietoa. (laki oikeudenkäynnin julkisuudesta hallintotuomioistuimissa 5, 8 ja 11 §).

Julkisuus niin viranomaisen toiminnassa kuin lainkäyttöelimissä on perustuslain takaama perusoikeus, josta ei ole mahdollista poiketa ilman erityistä, lailla säädettyä perustetta (perustuslaki 12 ja 21 §). Kuitenkin perusoikeuksiin kuuluu myös yksityiselämän sekä henkilötietojen suoja (perustuslaki 10 §). Mikäli yksityisyyden suoja koetaan tärkeämmäksi kuin julkisuus, voidaan lailla poiketa julkisuuden vaatimuksesta tärkeämmäksi arvioidun perusoikeuden vuoksi.

Julkisuuden tärkeä tehtävä on antaa informaatiota julkisen vallan toiminnasta sekä lisätä ennakoitavuutta viranomaisen ratkaisuista ja tulkintalinjoista. Lisäksi toiminnan ollessa julkista on kansalaiskontrolli mahdollista. Tämä ennaltaehkäisee mielivaltaa, sillä viranomainen pyrkii tällöin tekemään asianmukaisia ja hyväksyttäviä toimia.⁸⁰

Oikaisulautakuntamenettelyä ei koske laki oikeudenkäynnin julkisuudesta hallintotuomioistuimissa, sillä menettely ei ole lainkäyttöä. Julkisuudesta hallintolaissa sanotaan ainoastaan menettelyn olevan julkista, mikäli niin on erikseen säädetty tai päätetty (HL 24 §). Oikaisulautakuntamenettelyn osalta erillistä julkisuussäännöstä ei ole olemassa, joten menettely on tämän johdosta salaista. Tämä tarkoittaa myös sitä, että asianosaisilla yleisöstä puhumattakaan ei ole oikeutta olla läsnä oikaisulautakunnan käsittelyssä, ellei kyseessä ole suullinen käsittely tai katselmus⁸¹. Lisäksi asiaa oikaisulautakunnassa käsittelevät ovat neuvottelusalaisuuden piirissä (VJulKL 23 §). Kyseisen neuvottelusalaisuuden tärkeänä perusteena pidetään käsittelyn avoimuutta oikaisulautakunnan sisällä. Asiasta voidaan keskustella vapaasti ja jäsenet voivat vapaasti neuvotella ennen ratkaisuun päättymistä ilman että tämä tulee myöhemmin sivullisten tai ve-

⁸⁰ Mäenpää 2008b s. 3-4

⁸¹ Verohallinnon ohje 1920/03/2007 20.12.2007 kohta 3.2.

rovelvollisen tietoon⁸². Tämä ei kuitenkaan ole omiaan edistämään luottamusta käsittelyyn. Käsittelyn tulisi olla siten asianmukaista, että julkitulo ei aiheuta ongelmia. Julkisuuden rajoittamista ei voida hyväksyttävästi perustella sillä, että julkitulo on viranomaisen kannalta epäedullista⁸³.

Oikaisulautakunnan päätöksentekokulusta asianosaisten tietoon tulee ainoastaan lopputulos perusteluineen. Tämä korostaa erityisesti perustelujen laatua, sillä ainoastaan perusteluiden avulla asianosainen pystyy arvioimaan päätöksen hyväksyttävyyttä. Asianosaisaseman ulkopuolisille tiedonantoa ei tapahdu, vaan menettely pysyy salaisena. Siten päätöksentekoa ei ohjaile julkisuus, joka usein edesauttaa perustelun ja justifioinnin laatua⁸⁴.

5.2.4. Suulliset menettelyt ja katselmuksen järjestäminen

Koska laki verotusmenettelystä ei täsmennä asian selvittämiseksi käytettävissä olevia keinoja, on hallintolain vastaavilla säännöksillä arvoa koskien selvitysmenetelmiä. Pääasiallisen kirjallisen menettelyn ohella mahdollisia ovat myös suullinen kuuleminen (HL 37 §), suullinen todistelu (HL 40 §) sekä katselmuksen järjestäminen (HL 38 §). Katselmukselle ei juurikaan verotusasioiden osalta ole käyttöä, mutta suullisilla menettelyillä asian selvittämistä ja käsittelyn välittömyyttä on mahdollista tehostaa.

Yleisissä tuomioistuimissa suullinen käsittely takaa julkisuuden välityksellä käsittelyn oikeudenmukaisuutta. Hallinto-oikeudellisissa ja etenkin verotusta koskevilla kysymyksissä suullisen käsittelyn julkisuuden välityksellä saatavalla hyödyllä ei ole vastaavaa merkitystä, sillä hallintolain soveltamisalaan kuuluva asian käsittely ei ole julkista, ellei erikseen niin ole säädetty (HL 24 §). Ainoastaan asianosaisilla on pääsääntöisesti mahdollisuus olla paikalla, mikäli hallintomenettelyssä noudatetaan välittömiä asian selvittämiskeinoja (HL 37-40 §).

⁸² Verohallinnon ohje 1920/03/2007 20.12.2007 kohta 6.

⁸³ Mäenpää 2008a s. 255

⁸⁴ Julkisuuden yhdeksi tärkeäksi funktioksi on esitetty valvontatehtävä. Se, että lainkäyttäjä tietää päätöstensä joutuvan julkisen kontrollin kohteeksi edesauttaa oikeaan ja hyväksyttävään ratkaisuun päätymistä. Mikäli lainkäyttö on salaista, ei muodostu mitään yleistä ennakoitavaa linjaa ja mielivallalle annetaan tilaa. Ks. aiheesta Tuori 2002 s. 244-245

Ratkaisun tekeminen mahdollisimman lähellä asianosaisia kuitenkin epäilemättä parantaa päätöksen hyväksyttävyyttä, joten vaatimusta suullisen lausuman tai todistelun vastaanottamisesta ei tulisi hylätä suoralta kädeltä.⁸⁵

Suullisen kuulemisen osalta laissa säädetään sen olevan mahdollinen viranomaisen harkinnasta, mikäli menettely on tarpeen asian selvittämiseksi ja kirjallinen menettely tuottaa asianosaiselle kohtuuttomana pidettäviä vaikeuksia. Verotuskäytännössä suullista kuulemistä käytetään kuitenkin yksinkertaisten asioiden osalta, jolloin kirjallista menettelyä ei voida pitää tarpeellisena. Suullinen lausuma kuitenkin on mahdollinen asianosaisen tähän myöntyessä ja lausuman vastaanottaminen on viranomaisen harkinnassa.⁸⁶ Tulkinnanvaraisissa asioissa tulisikin mahdollisuuksien mukaan pitäytyä kirjallisissa menettelyissä, jotta myöhemmässä tarkastelussa ei jää epäselväksi mitä lausumalla ja kuulemisella tosiasiallisesti on tarkoitettu⁸⁷.

Muutoksenhakukäsittelyssä mahdollisuus ottaa vastaan suullista todistelua on suullista lausumaa huomionarvoisempaan pidettävä säännös. Sinänsä lisäselvityksen vastaanottaminen suullisesti voi edellä mainitun tavoin olla mahdollista suullisesti, mutta pääpaino on kirjallisella menettelyllä.⁸⁸ Oikaisulautakuntakäsittelyn kannalta suullisen todistelun vastaanottaminen merkitsee käsittelyn julkisuuteen huomattavaa poikkeusta, sillä muussa tapauksessa asianosaisilla ei ole oikeutta olla läsnä käsittelyn aikana⁸⁹.

Suullinen käsittely on huomionarvoinen erityisesti niissä tilanteissa, joissa selvityksen saaminen edellyttää todistajan kuulemistä ja kyseinen kuuleminen onnistuu parhaiten suullisesti. Todistajan suullinen kuuleminen valan tai vakuutuksen nojalla on mahdollista vain erityisistä syistä, mutta on mahdollinen sekä asianosaisen että viranomaisen aloitteesta. Valasta tai vakuutuksesta päättää kuitenkin viranomainen, eikä menettelyyn tule ryhtyä mikäli selvitys on saatavissa myös kirjallisesti. Menettelystä kieltäytymistä tulee kuitenkin harkita ottaen

⁸⁵ ks. tästä lisää Aalto 1999 s. 216-217

⁸⁶ Myrsky 2004 s. 133-134

⁸⁷ Näin myös tuli ilmi kyselytutkimuksessa. Asian selvittämiseksi on mahdollista kuulla verovelvollista myös puhelimitse, mutta tulkinnanvaraisessa tilanteessa tarkoituksen mukaisimmaksi menettelyksi katsottiin selvityksen vaatiminen kirjallisesti.

⁸⁸ Verohallinnon ohje 1920/03/2007 20.12.2007 kohta 4.4.

⁸⁹ Verohallinnon ohje 1920/03/2007 20.12.2007 kohta 3.2.

huomioon asian selvittämismahdollisuudet sekä asianosaisten oikeusturva. Mikäli suullinen todistelu koskee ainoastaan yksinkertaista kysymystä ja ei ole käsittelyn kannalta olennainen, kieltäytyminen on mahdollista ilman että käsittelyn asianmukaisuus ja oikeusturva vaarantuu.⁹⁰

Hallintolainkäyttöön verrattuna suullisten menettelyjen järjestämiseen myöntymisen osalta viranomaisella on laajempi harkintavalta. Hallintolainkäytössä suullinen käsittely on pääsääntöisesti järjestettävä, mikäli asianosainen sitä vaatii eikä vaatimus ole täysin perusteettomana pidettävä tai käsittelyn kannalta tarpeeton (HLL 38 §). Samoja edellytyksiä soveltaen toimitaan, jos kyseessä on vaatimus katselmuksen järjestämisestä (HLL 41 §). Samaten todistajaa tulee kuulla suullisesti, mikäli kyseessä on runsaasti asiasisältöä sisältävä todistelu ja suullinen todistelu on siten eduksi asian selvittämiseksi (HLL 39 §). Eroavaisuus lienee kuitenkin perusteltu, sillä oikaisulautakunnan tehtävänä on olla joustava muutoksenhakuelin, eikä raskas ja hidas menettely sovellu oikaisulautakunnalle asetetun funktion toteuttamiseen. Merkittävää oikeusturvaongelmaa menettelystä ei voida katsoa aiheutuvan, sillä oikaisulautakuntamenettelyyn tyytymätön voi hakea muutosta myös hallinto-oikeudelta, jossa sovellettavaksi tulevat hallintolainkäyttölain säännökset koskien välittömiä menettelyjä.

Verotuksen oikaisulautakuntien puheenjohtajille suunnattujen haastatteluiden perusteella menettely on ollut pelkästään kirjallista. Välittömyyttä on tapahtunut vain asian selvittämisvaiheessa puhelimitse tapahtuvin selvityspyynnöin. Tällöinkin selvittämisestä on vastannut verotoimistossa asiaa valmistellut virkamies. Katselmuksia verotuksen oikaisulautakunnissa ei ole järjestetty. Tältä osin eroavaisuus hallintolainkäyttöön on huomattava, sillä suullisten käsittelyjen järjestäminen on hallintolainkäytön osalta toteutettava, mikäli asian selvittäminen sitä vaatii.

Välittömyyttä lisäävien menettelyjen järjestämistä tulisikin mahdollisuuksien mukaan pyrkiä painottamaan jo oikaisulautakuntamenettelyn yhteydessä, mikäli tämän katsottaisiin parantavan asian käsittelyä ja ratkaisemista. Tällöin tarvetta hakea oikeusturvaa hallintolainkäytöstä ei välttämättä aktualisoidu, jos käsittelyn välittömyys on toteutunut jo oikaisulautakuntamenettelyssä ja asia tullut ve-

⁹⁰ Verohallinnon ohje 1920/03/2007 20.12.2007 kohta 4.4.

rovelvollisen kannalta tyydyttävästi ratkaistuksi⁹¹. Hylkäävänkin ratkaisun ollessa kyseessä verovelvolliselle voi jäädä käsittelystä asianmukainen kuva, sillä hänellä on ollut tosiasiallinen mahdollisuus vaikuttaa asiansa käsittelemiseen.

5.2.5. Velvollisuus kuulla verovelvollista verotuspäätöstä tehtäessä

Tärkeä osa menettelyä on velvollisuus kuulla verovelvollista jo käsittelyn kuluessa (HL 34 §, VML 26 § 3 momentti ja 26d §)⁹². Vaikka verotus niin itse toimitamisvaiheessa kuin myös muutosta hakiessa on pääsääntöisesti kirjallista, tulee asianosaisella kuitenkin olla oikeus ja tosiasiallinen mahdollisuus vaikuttaa asiansa käsittelyyn. Kyseinen oikeus on säännelty perustuslaissa oikeutena tulla kuulluksi asiansa käsittelyssä (21 § 2 momentti). Samalla asianosaisella on mahdollista saada lisäselvitystä käsittelyn kulusta ja tarvittavan lisäselvityksen laadusta, jotta hän osaa vedota niihin seikkoihin, jotka tukevat hänen näkemystään asiasta. Kuuleminen ei ole välttämätön edellytys asian käsittelemiselle, sillä velvollisuus koskee vain tosiasiallisen mahdollisuuden antamista asianosaiselle tulla kuulluksi⁹³. Tarjotun tilaisuuden hyödyntäminen onkin asianosaisen harkinnassa, eikä asianosaisen reagoimattomuus kuulemisen mahdollistamiseen aiheuta menettelyvirhettä.

Verotuksen osalta kuulemisen järjestäminen hallintolain mukaiseksi verotusta toimitettaessa asettaa haasteita, sillä tosiasiallisesti kaikista verotuspäätöksistä tehtävä kuuleminen on mahdotonta jo yksin suuren määrän ja osittain automatisoidun menettelyn johdosta. Siksi verotusmenettelylain 26 § sisältää perustellusti hallintolain kuulemissäännöksestä (34 §) kevennetyn menettelyn.⁹⁴ Oikeusturvan kannalta kuitenkin huomattavista verovelvollisen vaatimukseen tehtävistä muutoksista tulee edelleen kuulla välittömästi verotuspäätöksen toimittamisen jälkeen. Koska kaikille verotuksessa vaatimuksia esittäneille toimitetaan

⁹¹ Tällä ei tarkoiteta ainoastaan verovelvollisen kannalta suotuisaa lopputulosta, vaan myös sitä, että verovelvollinen kokee menettelyn olleen asianmukaista ja hänelle kielteisestä ratkaisusta huolimatta tyyty lopputulokseen, koska pitää sekä menettelyä että ratkaisua oikeana.

⁹² Hallintolain kuulemissäännökset ovat toissijaisia verotusta toimittaessa, jossa erityislakina on laki verotusmenettelystä, mutta ensisijaisia oikaisulautakuntamenettelyssä.

⁹³ Puronen 2010 s. 190.

⁹⁴ Verohallinnon ohje 458/38/2004 27.2.2004 kohta 11

korjattu verotuspäätös, ei vähäisissä asioissa kuulematta jättämistä voida pitää ongelmallisena⁹⁵.

Kuulemisesta on mahdollista poiketa pääsääntöisesti samoin perustein kuin perusteluvelvollisuudesta erityisesti verovelvollisen hyväksi ratkaistuissa asioissa. Pääsääntöisesti perusteena on ainoastaan, mikäli valitus jätetään kokonaan tutkimatta esimerkiksi joko perusteen tai valitusoikeuden puuttumisen johdosta. Samaten perusteena voi olla se, että verovelvollisen vaatimus hyväksytään, eikä veroasiamiehellä ole asiaan huomautettavaa.⁹⁶ Tällöin oikeusturva on tullut jo toteutetuksi eikä asianosaisella ole tarvetta enää vaikuttaa asiansa käsittelyyn, koska asia on ratkaistu hänen vaatimallaan tavalla.

Niin verovelvollisen oikeusturvan kuin myös hallinnon tehokkuuden toteutumisen kannalta kuulemisen toteuttaminen ja tältä osin menettelyn tehostaminen mahdollisimman aikaisessa vaiheessa parantaa päätösten laatua ja pysyvyyttä. Mikäli verovelvollinen on pystynyt vaikuttamaan käsittelyyn mahdollisimman varhaisessa vaiheessa ja siten myös mahdollisesti pyrkinyt hankkimaan mahdollista lisäselvitystä asian käsittelemiseksi, ei muutoksenhauille välttämättä ole enää tarvetta. Mikäli verovelvollinen ei tulisi kuulluksi päätöstä tehdessä, olisi mahdollisen lisäselvityksen esittäminen mahdollista vasta muutoksenhakuvaiheessa⁹⁷.

Verovelvollisen ja veronsaajien edustajien kuulemisvelvollisuutta koskevat säännökset eroavat toisistaan siten, että verovelvollisen kuulemisvelvollisuus on ehdottomampi, kun taas veroasiamiestä tulee kuulla tarvittaessa ja hänelle

⁹⁵ Usein kuulematta jättämisen tilanteissa kyseessä on taloudellisesti vähäinen muutos tai verovelvollisen selvästi lainvastaisen vaatimuksen hylkääminen. Lisäksi verovelvollisella on mahdollista tiedustella erikseen vaatimuksensa hylkäämisen perusteista ja hakea muutosta oikaisuvaatimuksella. Suurimalle osalle verotuspäätökset toimitetaan ennen varsinaisen verotuksen päättymistä, joten tiedustelu ja tarvittaessa lisäselvityksen esittäminen onkin mahdollista vielä ennen verotuksen päättymistä.

⁹⁶ Puronen 2010 s. 196-197

⁹⁷ Varsin yleinen tilanne verotuksen toimittamisvaiheessa on verovelvollisen riittämätön selvitys, vaikka hänellä olisikin edellytyksiä antaa vaatimuksen tueksi riittävää selvitystä. Mikäli lisäselvitystä ei esitetä, on tästä aiheutua aineellisesti väärä verotuspäätös. Mikäli verotusta toimitettaessa informoidaan riittävässä määrin vaatimuksesta poikkeamisesta, on lisäselvityksen esittäminen mahdollista jo verotusta toimitettaessa ja päätös aineellisesti oikein tehtävissä ilman muutoksenhakuvaihetta.

turvattava mahdollisuus tutustua asiakirjoihin (VHL 25 §, VML 26d §)⁹⁸. Käytännössä veroasiamiehen kuuleminen tapahtuu epävirallisesti sovituin menetelmin, joiden osalta ei ole sääntelyä. Veroasiamies on voinut pyytää verotoimistoja tai oikaisulautakuntia ilmoittamaan joistain tietyntasoisista asioista, joista hän haluaa kuulla⁹⁹. Tämä ei edistä yhdenmukaisuutta, sillä on pääsääntöisesti asiaamiehen intressistä ja verotoimistohenkilökunnan tai oikaisulautakunnan arvioinnista kiinni, tuleeko jokin asia veroasiamiehen lähempään tarkasteluun ja mahdollisen muutoksenhaun kohteeksi. Kuuleminen kuitenkin parantaa päätöksen laatua, sillä tällöin päätös on tullut kaikin puolin arvioiduksi ja veronsaajien edustajan kanta on selvillä päätöstä tehdessä niin ratkaisijalle kuin myös verovelvolliselle.¹⁰⁰

5.2.6. Velvollisuus perustella tehty verotuspäätös

Perusteltu päätös on perusoikeus, josta säädetään perustuslaissa (21 §). Verotuspäätös, joka poikkeaa verovelvollisen vaatimuksesta tulee perustella (26 b §). Kyseinen säännös koskee säännönmukaisen verotuksen toimittamisvaihetta ja verotuspäätöksiä perustelua. Oikaisulautakunnan päätöstä koskee hallintolain määräykset päätöksen perustelemisesta (HL 45 §). Päätöksen perustelun tulee sisältää kaikki ne seikat, jotka ovat olleet perusteena vaatimuksen hylkäämiselle ja päätöksen tekemiselle. Perusteluiden ei tulisi ainoastaan oikeuttaa lopputulosta, vaan myös vastakkaisia näkökohtia sekä vaihtoehtoja tulisi ottaa huomioon perusteluita kirjoittaessa¹⁰¹. Tällöin ratkaisukulusta on havaittavissa objektiivisuus, sillä ratkaisua todella on mietitty ja punnittu eri vaihtoehtoja perustellusti.¹⁰²

Päätösten perustelu osaltaan ohjaa verovelvollista myöhempää käsittelyä varten, mikäli hän ei ole tyytyväinen ratkaisuun. Toisaalta perustelu toimii hyvänä

⁹⁸ Verotuspäätöksiä tehdessä veroasiamiestä käytännössä kuullaan vain fiskaalisesti merkittävissä asioissa ja epäselvissä asioissa. Ks. tästä Puronen 2010 s. 192-194. Oikaisulautakuntamenettelyssä kaksiasianosaissuhteen toimivuuden kannalta kuulemisvelvollisuutta tulisi kuitenkin noudattaa.

⁹⁹ Henkilöverotuksen käsikirja 2011 s. 625

¹⁰⁰ ks. myös Verohallinnon ohje Dnro 953/547/2008 2.6.2008 kohta 3.2.1

¹⁰¹ Mäenpää 2008a s. 227

¹⁰² Niemi 1997 s. 160

lähtöpisteenä myöhemmälle käsittelylle ja parantaa luottamusta asian käsitte-
lyyn. Perusteluvollisuudella on myös merkittävä rooli oikeusvarmuudessa,
sillä päätöksen tekijän tulee oikeuttaa ratkaisu perustelemalla.¹⁰³ Säännönmu-
kaisen verotuksen osalta viranomaisen harkintavalta on rajoitettua, sillä verosta
säädetään lailla (perustuslaki 81 §). Ongelmaa perustelujen nojautumisesta
”yleisiin syihin”¹⁰⁴ ei tämän takia ilmene säännönmukaista verotusta toimittaes-
sa. Perusteluihin tulee kirjata sovelletut säännökset sekä oikeusohjeet, joita
voivat olla myös esimerkiksi Verohallinnon ohjeet, oikeuskirjallisuus sekä aikai-
sempi verotuskäytäntö¹⁰⁵.

Perusteluvollisuudesta voidaan poiketa, mikäli asia ratkaistaan kaikilta osin
asianosaisen vaatimuksen mukaan¹⁰⁶. Verotuksen osalta näin voidaan tehdä,
mikäli vaatimus hyväksytään verovelvollisen hyväksi. Mikäli valitus hyväksytään
veronsaajien hyväksi veroasiamiehen ollessa vaatimuksen esittäjä, ei peruste-
luvollisuudesta voida poiketa verovelvollisen oikeusturvan vuoksi. Kak-
siasianosaisuuden sekä oikeudenmukaisuuden näkökulmasta perustelut tulisi
kuitenkin kirjata myös silloin, kun vaatimus hyväksytään verovelvollisen hyväk-
si.¹⁰⁷

Perusteluvollisuus jo verotusta toimittaessa ja etenkin oikaisulautakuntame-
nettelyssä on tarpeen, sillä rajoitetun muutoksenhaun takia menettelyn asian-
mukaisuus ja tehokkuus alkuvaiheena on jo olennaista. Mikäli hallintomenette-
lyssä ei kiinnitettäisi huomiota perustelujen merkitykseen, olisi mahdollista, että
yksittäisessä veroprosessissa ainoastaan hallinto-oikeuden päätöstä on mah-
dollista arvioida asianmukaisten perustelujen valossa.¹⁰⁸

Kyselytutkimuksessa saatujen vastausten perusteella perusteluiden on katsottu
helpottavan myös oikaisulautakuntien työtä ja käsittelyä, sillä tällöin selvillä on

¹⁰³ Verohallinnon ohje 1920/03/2007 20.12.2007 kohta 4.8.; Verohallinnon ohje
205/38/2011 24.3.2011 kohta 9

¹⁰⁴ Ks. tästä lisää Mäenpää 2008b s. 228. Harkinnanvaraisten vähennysten osalta on-
gelma on laajempi, sillä viranomaisen harkintavalta on erittäin suuri vähennysperuste-
iden ollessa erittäin avoimia. Ks. tästä lisää Söderlund 2009.

¹⁰⁵ Puronen 2010 s. 35 ja 187-189 Oikaisulautakunta ja hallintotuomioistuimet ovat
kuitenkin riippumattomia elimiä, joten esimerkiksi Verohallinnon ohjeet eivät heitä sido.

¹⁰⁶ Mäenpää 2008a s. 230

¹⁰⁷ Puronen 2010 s. 214

¹⁰⁸ Niemi 1997 s. 160-161

myös alkuperäisen verotuspäätöksen perusteet ja asiassa käytettävissä olleen selvityksen tulkinta. Joissakin tapauksissa perusteluiden laadusta huolimatta päätökseen tyytymätön voi ryhtyä hakemaan muutosta, vaikka verotuspäätöksen perusteluista ilmenee kiistattomasti päätöksen oikeellisuus¹⁰⁹.

5.3. Oikaisuvaatimuksen valmistelu ja esittely verotuksen oikaisulautakunnalle

5.3.1. Päätösesityksen valmistelu ja toisen asteen esteellisyys

Mikäli verovelvollisen esittämään oikaisuvaatimukseen ei voida täysin myöntyä, tulee asia käsitellä ensimmäisenä muutoksenhakuasteena verotuksen oikaisulautakunnassa (VML 63 §)¹¹⁰. Asian valmistelu tapahtuu kuitenkin Verohallinnossa ja käytännössä siis verotuksen toimittaneessa yksikössä. Siten valituksen kohteena olevan verotuspäätöksen on tehnyt yksikkö valmistelee asian ja tekee ratkaisuehdotuksen myös muutoksenhakuvaiheessa verotuksen oikaisulautakuntaan toimien eräänlaisessa kaksoisroolissa¹¹¹. (VHL 22 §) Tämän voidaan katsoa olevan ongelmallinen tilanne verovelvollisen oikeusturvan osalta, sillä verotuspäätöksen tehneellä viranomaisella ja yksittäisellä virkamiehellä voi olla asiassa ennakkokäsitys, joka on haitaksi muutoksenhakuvaiheessa¹¹². Kyseistä tilannetta voidaan kutsua toisen asteen esteellisyydeksi, sillä aiempi käsitys asiasta voi aiheuttaa esteellisyyden myöhemmässä käsittelyssä¹¹³.

Hallintolain sisältämät esteellisyyssäännökset soveltuvat verotuksen toimittamiseen ja muutoksenhaun osalta myös verotuksen oikaisulautakuntamenettelyyn. Lain 27 §:n mukaan esteellinen virkamies ei saa olla asian käsittelyssä osallinen tai paikalla asiaa käsiteltäessä. Esteellisyyisperusteet ovat lueteltuina 28 §:ssä. Kyseisistä esteellisyyisperusteista verotuksen toimittamiseen osallistu-

¹⁰⁹ Käytännössä tällaisissa tapauksissa perustelujen laatua parantamalla asiaan ei ole mahdollista saada muutosta. Joidenkin verovelvollisten keskuudessa tyytymättömyyttä ilmenee, vaikka päätöksen aineellisessa ja menettelyllisessä oikeellisuudessa ei olisi mitään huomautettavaa.

¹¹⁰ Oikaisuvaatimus tulee toimittaa Verohallinnolle. Aiemmin oikaisuvaatimuksen toimitaminen tuli tapahtua verotuksen toimittaneelle verovirastolle.

¹¹¹ Kaksoisroolista voidaan puhua, sillä viranomaistaho on tehnyt oikaisun kohteena olevan verotuspäätöksen, mutta myös ottaa osaa muutoksenhakuvaiheen käsittelyyn.

¹¹² tästä mm. Puronen 2004 s. 561

¹¹³ Sutela 2004 s. 985-986

neen virkamiehen esteellisyyteen soveltuu pykälän seitsemäs kohta, jossa esteellisyysperusteeksi säädetään muu peruste, joka voi vaarantaa puolueettoman käsittelyn.

Yleislausekkeenomainen syy vaatii kuitenkin perustellun syyn, eikä epäily ja subjektiivinen kokemus esteellisyydestä tai puolueettomuudesta vielä muodosta esteellisyysperustetta.¹¹⁴ Erityisenä syynä voidaan pitää esimerkiksi virkamiehen selvää ennakoasennetta, joka voi ilmetä yksipuolisesta ja vahvasta ennakkolisesta kannanotosta. Mikäli virkamies on noudattanut asianmukaisesti perusteltuja menettelytapoja sekä vakiintuneesti tulkinnut sekä ratkaissut asian, ei tämä muodosta erityistä perustetta.¹¹⁵

Verotuksen oikaisulautakunnan jäsenten esteellisyydestä säädetään hallintolain ohella myös laissa Verohallinnosta (22 § 3 momentti). Oikaisulautakunnan jäsen ei saa olla ratkaisemassa asiaa, jos hän on osallistunut oikaisun kohteena olevan verotuspäätöksen tekemiseen. Asian valmistellut ja mahdollisesti esittelevä verotoimiston virkamies ei kuitenkaan ole oikaisulautakunnan jäsen, joten häntä kyseinen säännös ei koske.

Toisen asteen esteellisyyttä oikaisulautakuntamenettelyssä on arvioitu korkeimman hallinto-oikeuden julkaistussa ratkaisussa, jossa päädyttiin varsin loogiseen ratkaisuun.

KHO 82:2004

Verotuksen valmisteluun osallistuminen ei aiheuttanut hallintomenettelylain 10 §:n 1momentin 6 kohdassa tarkoitettua virkamiehen esteellisyyttä verovalmistelijalle, joka oli valmistellut saman asian verotuksen oikaisulautakunnalle. Verovuosi 1999.

Käytännön toiminnan kannalta toisenlaiseen ratkaisuun päätyminen olisi voinut aiheuttaa menettelyn joustavuuden vähentymistä sekä mahdollista resurssipulaa ja käsittelyn viivästyistä. Verotoimistoissa tapahtuva valmistelu on luonteva osa talviajan töitä säännönmukaisen verotuksen painottuessa kesäajalle. Samaten asian tunteminen verotoimistoissa rationalisoi menettelyä ja antaa

¹¹⁴ Sutela 2004 s. 992-993

¹¹⁵ Mäenpää 2008a s. 140

tarvittavat ja olennaisimmat tiedot vaivattomimmin myös oikaisulautakunnan käytettäväksi. Valmistelun siirtäminen pois verotoimistoista aiheuttaisi myös merkittävän muutoksen oikaisulautakunnan funktioiden toteutumiseen, sillä nopean ja kevyen menettelyn myötä saatava oikeusturva ei olisi tällöin enää mahdollista.

Vaikka verovelvollisen oikeusturva mahdollisesti voi järkkäyä ennakoasenteen vuoksi, ovat käsittelynopeus ja asian selvittämistehokkuus oikeusturvan puolesta puhuvia seikkoja. Viime kädessä asia on mahdollista saada hallinto-oikeuteen sekä mahdollisesti myös korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joten siinänsä ennakoasenne lienee hyvin marginaalinen ongelma, joka on korjattavissa myöhemmässä muutoksenhaussa. Yksittäistapauksessa siis oikeusturvan saaminen voi viivästyä myöhempään muutoksenhakuun turvautumisen takia, mutta valtaosissa tapauksissa nykyinen menetelmä turvaa oikeutta.

Käytännössä oikaisuvaatimusten valmistelusta vastaavat kuitenkin eri henkilöt verrattuna verotuspäätösten tekijöihin. Siten valmistelijana ei tosiasiallisesti toimine oikaisuvaatimuksen kohteena olevan verotuspäätöksen tekijä. Tutkimuksen yhteydessä tehdyssä kyselyssä ilmeni muutama havainto siitä, että asiaa valmistellut virkamies ei aina ole rohjennut muuttaa alkuperäistä verotuspäätöstä, vaikka tähän olisi ollut mahdollisesti syytä. Kuitenkin oikaisulautakunnassa päätös on poikennut sanotunlmaisissa tilanteissa ratkaisuesityksestä, joten aineellisesti vääriä päätöksiä ei tämän johdosta ole syntynyt. Menettely ei kuitenkaan ole suotavaa verovelvollisen kannalta, sillä oikea päätös olisi mahdollisesti ollut tehtävissä keveämmässä ja nopeammassa menettelyssä.

Toisen asteen esteellisyys oikaisulautakuntamenettelyssä on pääsääntöisesti ollut veronmaksajien huoli. Tosiasiallisesti tämä ei kuitenkaan ole suuri ongelma, sillä oikaisulautakunnan jäsenet ovat ammattitaitoisia ja omaavat korkean tason tietämyksen (VHL 18 ja 19 §). Lisäksi heidän päätösvaltansa on itsenäinen, eivätkä he ole sidottuja Verohallinnon kannanottoihin¹¹⁶. Oikaisulautakuntakäsittelyssä pyritään lisäksi yhtenäiseen ratkaisukäytäntöön, joten tällöin arvoa ei ole annettava yksittäisen virkamiehen tekemälle ratkaisuehdotukselle, mikäli se ei ole aineellisen oikeuden ja ratkaisukäytännön mukainen. Myös ky-

¹¹⁶ Puroinen 2002 s. 473

selytutkimuksen perusteella saatujen havaintojen mukaan verotuksen oikaisulautakunta toimii tosiasiallisesti itsenäisenä eikä asian verotoimistovalmistelua nähty ongelmallisena.

Mikäli asian käsittelyssä on verotuspäätöstä tehdessä ollut riittävä ja todenmukainen selvitys, ei viranomaisen käsitys asiassa todennäköisesti tule muuttumaan. Mikäli verovelvollinen esittää lisäselvitystä muutoksenhakuvaiheessa, asian luonne voi muuttua toisenlaiseksi ja vaikuttaa oikaisumenettelyyn merkittävästi. Menettelyn hyvänä puolena voidaan kuitenkin pitää olevan se, että paras tieto asiasta on asiaa jo käsitelleellä viranomaisella. Lisäksi käsittely on nopeaa ja tehokasta kyseisellä tavalla. Esteellisyys ja käsittelyn tehokkuus ovat siis vastakkain nykyisessä menettelyssä, jossa asian käsittelyn tehokkuus ja nopeus on arvioitu oikeusturvan kannalta tärkeämmäksi.

5.3.2. Päätösesityksen esittely verotuksen oikaisulautakunnalle

Aiemmassa laissa Verohallinnosta (237/2008) sekä vuoden 1995 Verohallintolaissa menettelyn säädettiin tapahtuvan ilman esittelyä. Nykyisin voimassa olevassa laissa Verohallinnosta menettelyn osalta mainintaa esittelystä ei ole, josta asiantilaa ei ole ollut tarkoitus muuttaa. Erityisesti suppeiden asioiden runsas lukumäärä ja asioiden yksinkertaisuus näissä asioissa ovat joustavia käsitellä ilman esittelyä.¹¹⁷ Tällöin asiaa käsittelevät puheenjohtaja sekä yksi jäsen, joten valmistelleen virkamiehen läsnäolo ei liene edes tarpeen. Yksinkertaisimmissa asioissa lisäksi tarvittava selvitys on helposti saatavilla asiakirjoista. Lisäksi tällöin käsittely on nopeaa ja tehokasta, joka on omiaan lisäämään oikeusturvaa.¹¹⁸

Monimutkaisemmissa asioissa kuitenkin valmistelevalle virkamiehelle läsnäolo ja asian tarkempi selvittäminen voi tuoda paremman selvityksen asiaan. Asian valmistellut virkamies ei osallistu päätöksentekoon oikaisulautakunnassa, mutta virkamiehen rooli käytännössä epävirallisena esittelijänä voi aiheuttaa epäilyksen esittelyn vaikutuksesta asian käsittelyyn. Asian valmistelijalla on kuitenkin

¹¹⁷ HE 288/2009 s.12

¹¹⁸ Andersson 2003 s. 236

oletettavasti asiasta paras käsitys valmistelun ja mahdollisen aiemman käsittelyn perusteella. Tämä edesauttaa käsittelyn nopeuden toteutumista, sillä verotuksen massaluonteen takia valitusten määrä on suhteellisen runsas.

Kirjallisesta ja suppeasta aineistosta asian käsittäminen voi jäädä puutteelliseksi, joten virkamiehen suullinen selostus oikaisulautakunnassa on asian käsittelyn kannalta tarkoituksenmukainen ratkaisu. Kuitenkin tällöin virkamiehestä voi tulla eräänlainen esittelijän korvike toiminnan tosiasiallisen luonteen ollessa senkaltaista. Virkamiestä ei kuitenkaan pidetä virallisesti esittelijänä, joten esteellisyys ei ulotu häneen, vaikka hän olisi osallistunut itse asian käsittelyyn aiemmin verotuspäätöstä tehdessä¹¹⁹.

Esittelijäkäytäntö vaihtelee kyselyiden pohjalta saadun selvityksen perusteella oikaisulautakuntien välillä. Tarkoituksena onkin ollut pyrkiä mahdollisimman joustavaan ja tarkoituksenmukaiseen menettelyyn. Oikaisulautakunnissa on käsitelty esittelijöinä niin päätöksen valmistelleita virkamiehiä kuin myös erillisiä esittelijöitä. Esittelyn etuna on pidetty sitä, että asian valmistelusta ja hankitusta selvityksestä on saatu joustavasti ja kattavasti tietoa lautakuntakäsittelyn tueksi. Tämän johdosta parhaat tulokset esittelystä onkin saatu, mikäli esittelijänä on toiminut päätöksen valmistellut virkamies.

¹¹⁹ Verohallinnon ohje Dnro 1920/03/2007 20.12.2007 kohta 4.6.

6. Verovelvollisen oikeusturvan toteutumisen kannalta huomionarvoisia seikkoja

6.1. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö veronmaksajan vastapuolena muutoksenhaussa

6.1.1. Veronsaajien oikeudenvilvonta

Veronsaajien oikeudenvilvonta on järjestetty Verohallinnon organisaatioon erillisyyksikkönä, joka ei ole sidottu Verohallinnon kannanottoihin ja omaa itsenäisen päätöksentekovallan (VHL 24 § 3 momentti)¹²⁰. Veronsaajien edustajina asiamiehet ovat nykyään päätoimisia ja verotukseen hyvin perehtyneitä virkamiehiä, joten heidän asemaansa veroprosessissa voidaan pitää hyvin vahvana erityisesti veronmaksajiin nähden. Aiemmin asia ei ollut näin, sillä kak-siasiansuhteen alkuaikoina veroasiamiehet olivat oman toimen ohella toimivia luottamusmiehiä.

Aiempaan nähden kuitenkin veronsaajien oikeudenvilvonnassa ja veroprosessissa yleisesti huomioidaan myös verovelvollisten oikeuksien toteutuminen. Veronsaajien oikeudenvilvonnan tosiasiallinen erillisuus Verohallinnosta ja yhdenvertaisuus muutoksenhaun toisena osapuolena on otettu huomioon esimerkiksi siten, että veroasiamies ei saa enää olla läsnä oikaisulautakunnan kokouksissa eikä vaatia verotarkastusta toimitettavaksi. Veroasiamiehellä ei myöskään ole itsenäistä oikeutta vaatia asianosaista esittämään selvityksiä tai muita verotukseen vaikuttavia tietoja.¹²¹

Lainsäädäntö ei määrää tarkkoja tilanteita, joissa veronsaajien oikeudenvilvontayksikön tulee hakea muutosta. Oikeudenvilvontayksiköllä on oikeus hakea muutosta kaikkiin niihin verotusta toimittaessa tehtyihin verotuspäätöksiin, joiden muutoksenhaku-aika on vielä avoinna (VML 62 § 2 momentti). Käytännössä näin ei kuitenkaan tapahdu, vaan oikeudenvilvonta kohdistuu lähinnä niihin tilanteisiin, joissa verotuskäytännön kehittäminen, asian tulkinnanvaraisuus tai fiskaalinen tai muu intressi sitä edellyttää (VHL 24 §). Verotuskäytännön kehit-

¹²⁰ Verohallinnon ohje Dnro 953/547/2008 2.6.2008 kohta 1

¹²¹ HE 148/2007 s. 10-12

täminen onkin yksi merkittävä syy, jonka vuoksi oikeudenvallonta hakee muutosta kiistanalaisissa ja tulkinnanvaraisissa kysymyksissä. Tämän funktion takia muutoksenhaku myös verovelvollisen hyväksi ja veronsaajien vahingoksi on periaatteessa mahdollista¹²².

Verotuskäytännön yhtenäistäminen ja selkiintyminen edistää osaltaan myös oikeusturvaa, sillä kiperimmät verotuskysymykset tulevat selvitetyksi, verolait saavat käytännön soveltamistilanteiden myötä selkeyttä ja tulevat tulkituiksi oikeuskäytännön myötä¹²³. Veronmaksajilla on tämän myötä parempi käsitys tulevasta verotuksesta, sillä Verohallinto pyrkii jatkuvasti ohjaamaan veronmaksajia ennakkopäätösten vaikutuksesta esimerkiksi Verohallinnon ohjeilla ja muulla tiedottamisella. Veronsaajien oikeudenvallvonnan toiminta Keskusverolautakunnan antamien ennakkoratkaisujen muutoksenhakijana on myös merkittävässä roolissa oikeuskäytännön kehittämisen osalta. Keskusverolautakunnassa käsiteltäväksi tulevat nimenomaisesti taloudellisesti merkittävät ja tulkinnallisesti kiperimmät tilanteet, jotka nimensä mukaisesti luovat ennakkoratkaisuja myös yksittäistilannetta laajemmin.

Asian tehokkaan aineellisen ratkaisemisen kannalta kaksiasianosaisuuden olemassaolo on tehokasta, sillä tällöin asia tulee selvästi käsitellysti pro & contra sekä veronsaajan että -maksajan esittäessä vaatimuksiaan sekä kannanottojaan. Tällöin asiaa ratkaiseva muutoksenhakuelin voi pääsääntöisesti keskittyä asian ratkaisemiseen. Mikäli veronmaksaja ottaa ainoastaan kantaa ilman varsinaista vastapuolta, tulee tuomioistuimen ottaa kantaa enemmän myös toiseen näkökulmaan.¹²⁴ Prosessi itsessään täten turvaa nykyisellään aineellisesti oikeita ratkaisuja, mikä on molempien asianosaisten näkökulmasta suotuisaa.

¹²² Rabinä 2011 s. 35

¹²³ Rabinä 2011 s. 36

¹²⁴ Rabinä 2011 s. 36

6.1.2 Veronsaajien oikeudenvallontayksikön toimintaan liittyviä epäkohtia verovelvollisen kannalta

Veronsaajien oikeudenvallontayksikön toiminta muutoksenhaussa voi aiheuttaa verovelvolliselle oikeusturvaongelmia useista eri syistä. Oikeudenvallontayksikön virkamiehenä toimiva veroasiamies esiintyy asiassa verovelvollisen vastapuolena ja usein hänellä on parempi tietämys verotuksesta niin prosessuaalisen kuin myös materiaalisen tietämyksen osalta. Myös tiedollista eriarvoisuutta voi syntyä, sillä veroasiamiehellä on pääsy Verohallinnon tietojärjestelmiin ja useisiin sivullisten tiedonantovelvollisten antamiin kontrollitietoihin. Veroasiamiehellä pääsääntöisesti siis on paremmat lähtökohdat prosessissa, joten kak-siasianosaisuuden tasapuolinen toteutuminen tulee huomioida asiaa käsitellessä.¹²⁵

Verotuksen laaja-alaisuudesta johtuen muutoksenhaku kaikkiin tapauksiin ei ole mahdollista, joten verovelvollisten yhdenvertaisuus joutuu tällöin koetukselle¹²⁶. Massamenettelyn johdosta veronsaajien taholta tapahtuva oikaisuvaatimus on tarkoitettu vain myöhemmän verotuskäytännön kannalta ongelmallisimpiin ja siten prejudikaattiarvoa omaaviin tapauksiin. Tällöin pyritään saamaan oikeuskäytäntö sellaisiin verotuskysymyksiin, joiden tulkinta on vielä epäselvä. Lisäksi veronsaajien muutoksenhaku rajoittuu tapauksiin, joiden fiskaalinen merkitys on vähäistä suurempana pidettävä. (VHL 24 §). Siten läheskään kaikki tapaukset eivät tule käsitellyksi oikaisuvaatimusmenettelyssä vaikka muutoksenhaku veronsaajien puolelta olisi mahdollisesti menestyksestä sekä suotavaa erityisesti veronmaksajien yhdenvertaisen kohtelun ja siten oikeusturvan takia.¹²⁷ Fiskaalinen intressi kuitenkin vaatii merkittävää taloudellisen hyödyn mahdollisuutta joko yksittäistapauksessa tai myöhemmässä verotuskäytännössä, jotta muutoksenhaku olisi taloudellisesta näkökulmasta kannattavaa. Verohallinnon toiminta-ajatus ”oikea vero oikeaan aikaan” ei toteudu siten kaikissa tapauksissa, sillä aineellisesti väärä ratkaisu voi tulla lainvoimaiseksi, mikäli veroasiamies

¹²⁵ Puronen 2010 s. 232-233

¹²⁶ Jotta yksittäinen verovelvollinen ei joutuisi huonompaan asemaan toisiin vastaavassa asemassa oleviin verovelvollisiin sen vuoksi, että veroasiamies hakee muutosta juuri hänen verotukseensa prejudikaatin saamiseksi, on olemassa erityinen veronhuojennus (laki Verohallinnosta 26 §), josta puhe myöhemmin.

¹²⁷ Rabinä 2011 s. 36-38

ei ryhdy hakemaan muutosta joko fiskaalisen intressin puuttumisen takia tai koska hänen tietoonsa tapaus ei tule.

Tapausten valikoituminen veronsaajien muutoksenhaun kohteeksi on säätelemätöntä ja käytäntö vaihtelee toimistoittain¹²⁸. Lisäksi Verohallinnon tosiasiallisen verotuksen toimittavan yksikön tulisi olla puolueeton välikappale Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön hoitaessa veronsaajien edunvalvontaa¹²⁹. Siten tosiasiallinen veroasiamiehen avustaminen muutoksenhakuvihjein vaarantaa tämän puolueettomuustavoitteen. Vaihteleva käytäntö voi aiheuttaa eriarvoisuutta verovelvollisten kesken riippuen siitä, mikä toimistokohtainen käytäntö kiistanalaisten tapausten ”vihjaamisesta” veroasiamiehelle on.

Tutkimuksen yhteydessä verotuksen oikaisulautakuntien puheenjohtajilta tiedusteltiin myös veronsaajien oikeudenvilvonnan muutoksenhaun aktiivisuutta. Vastaukset tältä osin olivat hyvin yhtenevät. Veronsaajien oikeudenvilvonta ei juurikaan esiinny muutoksenhakijana verotuksen oikaisulautakunnassa ja heidän esiintyminen prosessissa aktiivisena asianosaistahona on ollut hyvin harvinaista. Kommentteista ilmeni myös, että aiemmin alueellinen veroasiamies oli hyvin aktiivinen hakemaan muutosta, mutta nykyisen veronsaajien oikeudenvilvonnan toimintalinjauksen tapaan yksittäisiin, mahdollisesti vähäisen fiskaalisen intressin tapauksiin veronsaajien oikeudenvilvonta ei enää ryhdy hakemaan muutosta. Tästä voidaankin vetää johtopäätös siitä, että veronsaajien oikeudenvilvonta toimii aktiivisesti lähinnä ennakkoratkaisuihin ja ennakkopäätöksiin liittyvissä asioissa sekä vasta hallintolainkäyttövaiheessa osallistumalla asioiden käsittelyyn verovelvollisen ollessa muutoksenhakijana.

Verotuksen massamenettelyluonteisuus, taloudellisten ilmiöiden vaikutus uusiin käytäntöihin sekä ilmiöiden etupainotteisuus lainsäädäntöön ja oikeuskäytäntöön nähden puoltaa oikeudenvilvonnan resurssien painottumista tulkinnanvaraisiin kysymyksiin. Kuitenkin vastakohtaisesti fiskaalisesti pienten yksittäisten ongelmakohtien frekvenssin voidaan katsoa olevan suurempi fiskaalisesti merkittäviin asioihin nähden, joten veronsaajien muutoksenhaku sanotunlajisiin tilanteisiin olisi suotavaa yhdenmukaisen linjan ja aineellisesti oikean verotuksen

¹²⁸ Puronen 2004 s. 167

¹²⁹ Puronen 2010 s. 231

edistämiseksi. Käytännössä tämä kuitenkin on katsottava resurssien johdosta mahdottomaksi, joskin tavoiteltavaksi tilanteeksi.

6.1.3 Erityinen veronhuojennus yhdenmukaisen kohtelun turvaajana

Yhdenmukaisuus, verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu sekä oikeusvarmuus edellyttäisivät, että veronsaajien muutoksenhaku kohdistuisi laajasti kaikkiin sellaisiin asioihin, joiden aineellinen oikeellisuus on kyseenalaista. Resurssien kannalta sekä fiskaalisen intressin puuttumisen vuoksi tämä ei ole mahdollista, sillä myös muutoksenhaku aiheuttaa kustannuksia. Hallinnon tehokkuus ja rajalliset resurssit asettuvat vastakkain yksilöiden yhdenmukaisen kohtelun välillä ja yksittäistapauksissa rajanvetoa joudutaan tekemään punnitsemalla näitä intressejä. Lisäksi oikeudenvalonnan tietoon ei tosiasiallisesti kulkeudu kaikki sellaiset seikat, joissa muutoksenhaku olisi aiheellista ja myös kannattavaa. Tämä voi aiheutua siitä, että koneellisesti toimitetussa verotuksessa jokin tietty yksittäinen virheellisyys toistuu vuodesta toiseen ilman, että asia tulee tarkemmin käsitellyksi. Samaten verotoimistojen sekä veroasiamiesten yhteydenpidon vaihtelevuus tulkinnanvaraisissa kysymyksissä voi aiheuttaa kyseenalaista, mutta vakiintunutta ja huojuvaa verotuskäytäntöä tulkinnanvaraisissa asioissa.

Veronsaajien muutoksenhaku kohdistuu herkästi sellaisiin asioihin, joissa fiskaalinen intressi on suuri ja vaikutukset ovat siten merkittävät veronsaajille. Toisaalta useat fiskaalista intressiä omaavat tilanteet eivät ole frekvenssiltään suuria toisin kuin yksittäisinä asioina vähäisen fiskaalisen merkityksen omaavat verotuskysymykset. Esimerkiksi jokin epäyhtenäisen tulkintalinjan omaava taloudelliselta merkitykseltään vähäinen asia voi aiheuttaa fiskaalista menetystä vuosittain toistuen, mikäli veronsaajien oikeudenvallonta ei katso aiheelliseksi hakea muutosta. Veronsaajien oikeudenvallontaan muutoksenhaun tärkeänä kohteena olevat keskusverolautakunnan päätökset ovat edellä mainituissa suhteissa otollisimpia muutoksenhakukohteita, sillä fiskaalinen intressi on yleensä kyseisissä ratkaisuissa merkittävä, kysymys on tulkinnanvarainen ja myöhemmä verotuskäytäntöä ohjaava sekä tilanne tosiasiallisesti tulee veronsaajien oikeudenvallontaan tietoon, toisin kuin yksittäisissä verotuspäätöksissä esiintyvät tulkinnanvaraisuudet.

Tehokkaan verotuskäytännön ja myöhemmän yhdenmukaisen sekä -vertaisen verotuskäytännön kannalta on tärkeää saada yleiseksi muodostuva linjaus jonkin verosäännöksen soveltamisesta. Yleisimmin käytännön epäselvyys ja horjuvuus johtuu uusien verolakien käyttöönotosta. Veronsaajien oikeudenvallvonnan muutoksenhakuoikeus onkin erinomainen menetelmä saada yhtenäistä käytäntöä kyseisissä uusissa tilanteissa, joissa verotusta toimittaessa usein joudutaan tekemään verovelvollisen kannalta edullisia ratkaisuja muun näytön puutteessa.¹³⁰ Erityisesti jonkin taloudellisen ilmiön tai epäselvän ja vaihtelevan tulkintakäytännön kannalta korkeimman hallinto-oikeuden antama linjaus on omiaan tuomaan myöhempää oikeusvarmuutta ja -turvaa. Veronsaajien oikeudenvallvontayksikön rooli muutoksenhaussa kyseisen funktion täyttämässä on erityisen tärkeä.

Koska veronsaajien oikeudenvallvonta ei käytännössä rajoitettujen resurssien takia voi hakea muutosta kaikkiin edes tulkinnanvaraisiin ongelmiin¹³¹, aiheutuu verovelvollisten välille eriarvoisuutta tämän takia. Muutoksenhaku ei siten tapahdu kaikissa vastaavanlaisissa tapauksissa, vaan veroasiamies ryhtyy hakemaan muutosta vain yhteen tyypilliseen ongelmatilanteeseen yhden verovelvollisen osalta myöhemmän verokäytännön selkiintymiseksi.

Muutoksenhaun kohteeksi joutunut veronmaksaja joutuu tosiasiallisesti epäoikeudenmukaiseen asemaan verrattuna niihin, jotka ovat toimineet vastaavalla tavalla, mutta joiden verotukseen ei veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö ole hakenut muutosta. Tämän takia laissa Verohallinnosta säädetään erityisestä verohuojennuksesta (26 §), jonka tarkoituksena on saada tämä muutoksenhaun kohteeksi joutunut veronmaksaja taloudellisesti yhdenvertaiseen asemaan kaikkien niiden samalla tavalla toimineiden veronmaksajien kanssa, joiden verotukseen ei ole haettu muutosta silloin kun muutoksenhaku on johtanut veronmaksajalle epäedulliseen ratkaisuun. Siten erityisen verohuojennuksen funk-

¹³⁰ ks. tästä myös HE 148/2007 s. 25

¹³¹ Tulkinnanvaraisuuden ohella muutoksenhaulta edellytetään usein vähäistä suurempaa fiskaalista intressiä, jotta muutoksenhaku on kannattavaa. Sinänsä toki suurta verovelvollisryhmää koskevat asiat omaavat frekvenssinsä puolesta fiskaalisen intressin, joten verotuskäytännön yhtenäistäminen ja myöhempi merkitys aiheuttaa erityisen muutoksenhakusynn. Samaten fiskaalinen intressi voi väistyä, mikäli kyseessä on uuden verolain myöhemmän soveltamisen kannalta tärkeä tulkintakysymys. Tällöin pääasiallisena funktiona on oikeusvarmuuden tuominen ja ennustettavuus. Ks. tästä lisää Rabinä 2011 s. 37

tiona on kohtuullistaa sitä kohtuuttomuutta, joka aiheutuu rajallisista muutoksenhakuresursseista.

Erityinen veronhuojennus tarkoittaa osittaista tai täydellistä vapautusta verosta ja mahdollisista muista seuraamuksista kuten korosta sekä veronkorotuksesta, joka ilman huojennusta olisi määrätty verovelvolliselle maksettavaksi. Edellytykset huojennuksen myöntämiseen ovat tiukat, sillä se on mahdollinen ainoastaan mikäli muutosta on haettu tulkinnalliseen ja verotuskäytännössä täsmentymättömään kysymykseen (VHL 26 § 1 k.) ja tämä muutoksenhaku on aiheuttanut veronmaksajalle veroseuraamuksia (VHL 26 § 2 k.) ja siten ollut veronsaajien kannalta menestyksellinen. Muutoksenhaun on täytynyt ylittää korkeimpaan hallinto-oikeuteen saakka (VHL 26 § 3k.) ja muutoksenhaun on tosiasiallisesti täytynyt aiheuttaa verovelvolliselle taloudellista eriarvoisuutta siten, että huojennuksen myöntäminen parantaa yhdenvertaisuutta (VHL 26 § 4 k.).

Veronsaajien muutoksenhaun kohdistuminen vain satunnaisesti ilmi tuleviin mahdollisiin tulkinnanvaraisiin kysymyksiin voi aiheuttaa siis yksittäistapauksissa epäoikeudenmukaisuutta sekä oikeusturvan vajausta. Kuitenkin yksittäistapauksissa tämä epäkohta on arvostettava pienemmäksi hyväksi kuin myöhemmin ilmenevä laajaan joukkoon kohdistuva yhtenäinen ja ennustettava käytäntö.

6.2. Rajoitettu muutoksenhakuoikeus korkeimpaan hallinto-oikeuteen

6.2.1. Korkeimman hallinto-oikeuden asema verotusta koskevissa asioissa

Korkeimmasta hallinto-oikeudesta on muodostunut verotuksen osalta muihin käsiteltävänä oleviin asiaryhmiin verrattuna selkeästi enemmän ennakkopäätöstuomioistuimen roolissa toimiva ratkaisija. Tähän vaikuttaa osaltaan rajoitettu muutoksenhaku sekä myös korkeimman hallinto-oikeuden asema keskusverolautakunnan antamien ennakkopäätösten muutoksenhakuelimenä (VHL 16 §). Painoa keskusverolautakunnan antamien ennakkoratkaisujen muutoksenhakuelimenä lisää kyseisissä asioissa käsittely kiireellisenä (VHL 17 § 2 momentti). Lisäksi keskusverolautakunnassa käsiteltävät asiat ovat suurimmalta osin

ennakkopäätösperusteella ratkaistavaksi otettuja, joten tämä lisää korkeimman hallinto-oikeuden asemaa ennakkopäätöstuomioistuimena¹³².

Korkeimman hallinto-oikeuden tehtävä valvoa alempia tuomioistuimia (laki korkeimmasta hallinto-oikeudesta 1265/2006 1 § 2 momentti) ja edistää verotuskäytännön yhtenäisyyttä edistää muun ohella korkeimman hallinto-oikeuden asemaa verotuskäytännön yhtenäisen linjan kehittäjänä. Valvonta ja yhdenmukaistaminen tapahtuu pääasiallisesti siten, että korkein hallinto-oikeus ottaa käsiteltäväkseen valituksen johdosta alemman hallintolainkäytön antamia ratkaisuja korjaten niiden virheellisyyksiä sekä muodostaen tulkintaa, jota myöhemmin pääsääntöisesti noudatetaan hallintomenettelyssä sekä hallintolainkäytössä.¹³³

Jotta korkein hallinto-oikeus voisi toteuttaa ennakkopäätöstuomioistuimen roolia ja keskittyä tätä toimintaa tukevien ratkaisujen antamiseen, tulee oikeusturvan toteutuminen varmistaa jo alemmassa hallintomenettelyssä sekä hallintolainkäytössä¹³⁴. Verotuksen vaikutus suuriin massoihin tulee huomioiduksi verotuksen toimittamisen ohella myös muutoksenhaussa, sillä vähäisen merkityksen omaavien asioiden käsittelyä on pyritty keventämään myös rajoittamalla muutoksenhakua ja siirtämällä painoa alempiin muutoksenhakuelimiin. Verotuksen toimittamisen ja muutoksenhaun voidaankin ajatella muodostavan eräänlaisen pyramidin, jossa ylempänä oleva instanssi pyrkii siirtämään painoarvoa aina alempaan tasoon. Jäävuoren huippuna on korkein hallinto-oikeus, jonne jäävät ne asiat, joita ei ole tyydyttävällä tavalla saatu käsiteltyä pyramidin alemmilla tasoilla.

Välitön verotus toistuu vuosittain koskien laajaa massaa, joten valitusasioita ymmärrettävästi kertyy runsaasti. Mikäli muutoksenhaku ruuhkautuu, kertaantuu valitusasiat vuodesta toiseen aiheuttaen yhä pahenevan jutturuuhkan muutoksenhakuelimiin. Muutoksenhakuelimenä veroasioissa toimivat yleiset hallintotuomioistuimet eivät ole erikoistuneet veroasioihin, joten myös muiden asiaryhmien intressissä on se, että veroasiat eivät ruuhkauta tuomioistuimia liiallisesti. Kertaantuvat valitukset sekä viivytykset eivät ole myöskään verovelvolli-

¹³² Venesjärvi 2011 s. 281-282

¹³³ Myrsky 2011b s. 248

¹³⁴ Myrsky 2011b s. 250

sen kannalta suotuisia, sillä virheellisesti määrätty vero tulee maksettavaksi useana vuonna peräkkäin ainoastaan sen takia, että mahdollista virheellisyyttä ei saada korjattua ajoissa.

Verolainsäädännön kehittyminen ennakoi valitusasioiden lisääntymistä suhteellisen yksinkertaisissa asioissa. Lisäksi nopeasti muuttuva lainsäädäntö tarvitsee jatkuvasti tuomioistuimessa tapahtuvia tulkintaratkaisuja niin uuden lainsäädännön takia kuin myös siksi, että jotakin uutta ilmiötä koskevaa lainsäädäntöä ei ole vielä säädetty¹³⁵. Uuden lainsäädännön kehittämisen ja soveltamisen kannalta olisi kuitenkin tärkeää saada monimutkaisimmat tulkintakysymykset ratkaistuksi asianmukaisesti ja viivytyksettä myös korkeimmassa muutoksenhakuelimessä. Samaten lainsäädännön yhtenäisyyden ylläpito edellyttää sitä, että ratkaisuja on antamassa suhteellisen pieni joukko, joka pystyy paneutumaan riittävän tarkasti tutkittavana oleviin kysymyksiin. Optimaalisessa tilanteessa yksinkertaisempien asioiden ratkaiseminen ei korkeimmassa hallinto-oikeudessa ole välttämätöntä, sillä alempi oikeusaste sekä viranomaiset pystyvät tekemään aineellisesti oikeita ratkaisuja korkeimman hallinto-oikeuden aiemmin antamien ennakkopäätösluonteisten ratkaisujen valossa.¹³⁶

Koska yleiset hallintotuomioistuimet käsittelevät useita eri asiaryhmiä verotuksen ohella, aiheuttavat ruuhkautuvat verotusasiat myös viivästystä muiden asiaryhmien käsittelyssä. Rajoittamattoman muutoksenhaun aikana veroasiat olivat korkeimmassa hallinto-oikeudessa ylivoimaisesti suurin yksittäinen asiaryhmä. Kuitenkin valitusten rahallinen arvo oli usein vähäinen, joten valituksissa ei ollut aina kyse suuresta intressistä edes verovelvollisen osalta.¹³⁷ Muihin korkeimmassa hallinto-oikeudessa käsiteltäviin asiaryhmiin nähden rajoituksen kohdistuminen verotukseen on oikeusturvan kannalta oikeutetumpaa, sillä verotuskysymyksissä vaikutukset ovat rahallisia, eivätkä siis ole esimerkiksi henkilöön kohdistuvia kysymyksiä. Lisäksi välittömän verotuksen toistuvuus aiheuttaa sen, että valituskelpoisia päätöksiä kertyy yksilön kohdalle lukuisia, eikä kyse ole ainutkertaisesta tilanteesta.¹³⁸

¹³⁵ Myrsky 2011b s. 246-247

¹³⁶ Korkeimman hallinto-oikeuden kirje 1916 a/29.3.1968

¹³⁷ HE 52/1968 s. 1-3

¹³⁸ Myrsky 2011 s. 252-253

Valitusten ruuhkautuminen sekä valitusoikeuden rajoittaminen omaavat molemmat verovelvollisen kannalta sekä hyviä että myös huonoja puolia oikeusturvan kannalta. Asioiden nopea käsittely ei ole omiaan tekemään valitusta hyödyttömäksi ja turvaa verovelvollisen oikeutta etenkin siinä tapauksessa, kun verovelvollisen kanta on oikea. Samaten käytännön yhtenäisyys sekä lainsäädännön kehittyminen vaativat viivytyksetöntä ratkaisutoimintaa. Toisaalta ai-neellisesti virheellisissä tapauksissa vähäinen häviöarvo voi aiheuttaa sen, että verotuspäätökset jäävät virheellisinä lainvoimaisiksi ja voivat vaikuttaa joko verovelvollisen tai seurannaisuuden takia myös sivullisen myöhempään verotukseen edistäen virheellisyyttä. Näiden kahden intressin välinen punninta oli omiaan edistämään kehitystä siihen, että alempia muutoksenhakeinoja tuli edistää, jotta muutoksenhaku korkeimpaan hallinto-oikeuteen olisi mahdollista rajoittaa ilman että oikeussuoja tästä merkittävästi järkkyy¹³⁹.

6.2.2. Muutoksenhaun valituslupajärjestelmä

Muutoksenhakua on rajoitettu valitusluvan avulla. Saadakse luvan viedä asia käsiteltäväksi korkeimpaan hallinto-oikeuteen tietyissä verotusta koskevissa asioissa tulee valittajan ensin hakea valituslupaa. Aluksi valitusrajoitukset koskivat vain tiettyjä asiaryhmiä, joiden osalta valituslupa oli muutoksenhaun edellytys. Kyseessä olivat suhteellisen yksinkertaiset mutta yleiset valituksen kohteet, kuten asunto- ja luontoisetua tai erilaisia kustannusten korvauksia koskevat asiat (laki verotuslain muuttamisesta 390/1968 96 a § ja myöhemmin laki verotuslain muuttamisesta 602/1982 96 a §). Samoin rajoituksen kohteena olivat myös asiat, joiden häviöarvo jäi tietyn markkamäärän alapuolelle (laki verotuslain muuttamisesta 390/1968 96 b § ja myöhemmin laki verotuslain muuttamisesta 602/1982 96 b §). Siten taloudellisesti vähäiset asiat tulivat intressiltään punnituksi jo valituslupaa määrättäessä eikä ruuhkauttamaan suoraan korkeinta hallinto-oikeutta.

Rajoitukset aiheuttivat kuitenkin ongelmaa sekä tulkinnan että häviöarvojen osalta. Erityisesti häviöarvojen absoluuttisuus aiheutti eriarvoisuutta sen takia, että eri tuloilla merkitys valitusluvalle oli erilainen. Tämän takia myöhemmin siir-

¹³⁹ LaVM 7/1968 s. 1; HE 64/1982 s. 2

ryttiin yleiseen valituslupajärjestelmään, jossa valituslupa myönnettiin mikäli asialla oli suuri merkitys myöhemmälle lainsoveltamiselle tai oikeuskäytännön yhtenäisyydelle, asiassa oli tapahtunut ilmeinen virhe tai painavan taloudellisen tai muun vastaavan syyn takia (laki verotuslain muuttamisesta 693/1994 96 §; VML 70 §).

Viimeisimpänä muutoksena valitusluvan saamisedellytykset on poistettu kokonaan (laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta 520/2010 70 §). Tämä jättää valitusluvan käsittelylle jopa aiempaa enemmän harkinnanvaraa, joka ei ole lakiin sidottua. Valituslupaa koskeva sääntely ei kuulu materiaaliseen verolainsäädäntöön, joten legaliteettiperiaatteen vastaisesta säännöksestä ei ole kyse. Verovelvollisen kannalta valitusluvan edellytysten epäselvyys ei kuitenkaan ole asianmukaista. Lisäksi merkittävät asiat voivat jäädä ilman valituslupaa esimerkiksi sen takia, että vastaava ratkaisu on aiemmin tehty. Tilanne ei kuitenkaan muuttuvien olosuhteiden tai lainkäytön kehittymisen kannalta ole asianmukainen, mikäli uudelleenarviointi ei tule ollenkaan kysymykseen.

Uudistus korostaa entisestään valituslupahakemuksen merkitystä sekä asian selvittämistä jo viimeistään hallinto-oikeudessa¹⁴⁰. Yleisiin tuomioistuimiin verrattuna veroasioiden valituslupa on ankarampi, sillä varsinaisia lainkäyttöelimiä voi olla ainoastaan yksi, kun taas yleisissä tuomioistuimissa asia on pääsääntöisesti mahdollista käsitellä kahdesti¹⁴¹. Tämän takia oikaisulautakuntia kohtaan aiheutui muutospaineita erityisesti riippumattomuuden ja asiantuntemuksen suuntaan.¹⁴² Oikaisulautakunnan pitäisikin pystyä toimimaan tosiasiallisena muutoksenhakuelimenä, jotta muutoksenhakujärjestelmän voidaan katsoa olevan asianmukainen.

¹⁴⁰ Tämä sinänsä voi kasvattaa veroprosessin kustannuksia, sillä valituslupa-asiakirjojen laadinta ja asian käsittelyyn hallinto-oikeudessa panostaminen voi vaatia verotuksen alalla asiantuntemusta omaavan palveluksia.

¹⁴¹ Tähän poikkeuksena uusi hovioikeuksien rajoitettu muutoksenhaku, joka sinänsä estää faktisesti vähäisten asioiden muutoksenhaun yhtä instanssia enemmän.

¹⁴² HE 143/1993 s. 13-15

7. Verotusmenettely ja muutoksenhaku Ruotsin järjestelmässä Suomen vero-oikeuden näkökulmasta tarkasteltuna

7.1. Verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun soveltuva lainsäädäntö Ruotsin verojärjestelmässä

Suomen tapaan Ruotsissa verotusmenettely on hallintomenettelyä, johon yleislakina soveltuu hallintomenettelyä koskeva förvaltningslag (1986:223) sekä yleiset hallinnolliset periaatteet. Kotimaisen hallintomenettelyn tapaan verotus on kuitenkin muusta hallintomenettelystä poikkeavaa erityisesti massaluonteisuutensa vuoksi, joten erityislakina menettelystä säädetään verotuslaissa (taxeringslag TL 1990:324). Verotuslain ohella verovelvollisen ja sivullisten ilmoitusvelvollisuudesta säännellään erillisessä laissa (lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter (2001:1227). Kyseisten lakien mukaan verotuksessa tarvittavat tiedot hankitaan niin ulkopuolisten tiedonantovelvollisten avulla kuin myös verovelvolliselta itseltä saatavien tietojen kautta kuten myös Suomessa.

Ruotsissa on vireillä lainsäädäntöuudistus koskien verotusmenettelyä kokonaisuudessaan. Uuden verotusmenettelylain (skatteförfarandelag) on tarkoitus tulla voimaan jo 1. tammikuuta 2012 ja korvata aiemmin useaan eri lakiin sisällytyt säännökset¹⁴³. Verovalitusmenettelyn osalta sääntely järjestäytyy Suomen tapaan erillislain ja yleislain yhteispelin varaan. Verotuslain (TL) 6 luku sisältää yleisluontoiset säännökset valitusmenettelystä, kuten valitusoikeuden sekä määräajat. Pääasiallisesti itse menettelystä veroprosessina säädetään yleisessä hallintolainkäyttölaissa (förvaltningsprocesslag 1979:1152).

7.2. Verotuksen toimittaminen Ruotsissa

Ruotsissa 1800-luvulta aina 1990-luvulle saakka verotuksen toimittamisesta vastasi verolautakunnan tapaan maallikkoluottamusmiesjäseninen lautakunta, jonka etuina pidettiin paikallistuntemusta sekä kansanluottamusta, joka saavu-

¹⁴³ Lagrådsremiss Skatteförfarandet 13.01.2011 s. 1-3

tettiin maallikkojen suorittaman verotuksen myötä¹⁴⁴. Maallikkojäsenistä ei kuitenkaan 90-luvulle tultaessa luovuttu täysin, vaikka verotuksen toimittamisesta siirtyi vastaamaan Ruotsin verotuksesta vastaava hallintoviranomainen. Muutoksen aluksi verotuksen toimittivat alueelliset verovirastot Riksskatteverket, mutta myöhemmin perustettiin ainoastaan yksi valtakunnallinen organisaatio Skatteverket (SKV), joka on jaettu alueellisiin verotoimistoihin¹⁴⁵ (TL 2 luku 1 §).¹⁴⁶

Ensivaiheen verotuksessa ei muodostu varsinaista kaksiasianosaissuhdetta. Verotuksen toimittaminen on hallintomenettelyä ja siten yleiset hallinto-oikeudelliset periaatteet ovat voimassa. SKV on hallintoviranomainen, jonka vastuulla asian selvittäminen viime kädessä on. Suomen tapaan verovelvollisen ja sivullisten antamat tiedot ovat alkuvaiheessa pääosassa, mutta virallisperiaate (TL 3 luku 1 §) ohjailee verotuksen toimittamista mikäli asiakkaan tai sivullisen antamat tiedot eivät ole riittävät asian ratkaisemiseksi.¹⁴⁷

Ruotsissa verotuksen kaavamaisissa verotustilanteissa toimittavat virkamiehet, mutta jokaisessa veropiirissä on oma verolautakunta (Skattenämnden), joka toimittaa verotuksen laissa säädetyissä tapauksissa. Näitä ovat tulkintaa edellyttävät verotuskysymykset, joita verolautakunta ei ole aiemmin käsitellyt, kohtuullisuusarviointia tai tulkintaa edellyttävä kysymys, jolla on merkittävä taloudellinen vaikutus veronmaksajan kannalta tai jos jokin seikka vaatii erityisesti verolautakunnan käsittelemistä. (TL 2 luku 4 §). Hallintolainkäytöstä ei ole kyse, sillä verolautakunta ei ole muutoksenhakuelin, vaan verolautakunnassa tapahtuva asioiden käsitteleminen on tavanomaista verotuksen toimittamista ja siten hallintomenettelyä. Luottamusmiesten ja veroviranomaisesta erillisten tahojen vaikutus verotukseen tapahtuu siis Suomesta poiketen jo verotuksen toimittamisvaiheessa eikä muutoksenhaun yhteydessä. Pääasiallinen verotuksen

¹⁴⁴Skatteverketin lausunto (Skatteverkets yttranden) työryhmämietintöön Skatteförfarandeutredningens slutbetänkande Skatteförfarandet SOU 2009:58 Dnro 131 609870-09/112 01.12.2009 luku 1.

¹⁴⁵ Nykyinen organisaatorakenne vastaa pääpiirteittäin suomalaista. Verohallinto jakaantuu alueellisesti verovirastoihin ja verotoimistoihin. Aiemmin verovirastojen toimivalta ilmoitettiin laissa, mutta verohallintolain uudistusten myötä verotuksen toimittavana viranomaisena on mainittu ainoastaan Verohallinto. Todellisuudessa verotuksen toimittaminen tapahtuu kuitenkin eri puolilla maata viranomaisen yksiköissä.

¹⁴⁶ Lodin, Lindencrona, Melz & Silfverberg 2009 s. 708-709

¹⁴⁷ Lodin, Lindencrona, Melz & Silfverberg 2009 s. 715

toimittaminen tapahtuu kuitenkin virkamiestyönä ja vain ongelmallisimmat tapaukset tulevat verolautakunnan arvioitavaksi.

Verolautakunnan jäsenistä puheenjohtajan sekä varapuheenjohtajan tulee olla SKV:n virkamiehiä (TL 2 luku 6 § 1 momentti). Kyse ei siis ole viranomaisesta erillisestä ja itsenäisestä luottamusmiestoimielimestä. Koska verolautakunta käsittelee asioita pääsääntöisesti vain mikäli niiden merkitys on vähäistä suurempi ja asia edellyttää arviointia, jota ei ole aiemmin tehty verolautakunnassa, pääpaino asioiden ratkaisemisessa on virkamiehillä. Massamenettelyä sovelletaan taloudellisesti vähäisempiin ja yksinkertaisiin asioihin, jotta paras mahdollinen asiantuntemus saadaan keskitettyä merkittävimpiin pidettyihin asioihin. Verotuksen luonne massamenettelynä huomioon ottaen on selvyys, että kaikkiin asioihin ei voida paneutua täysin ja resurssien kohdentamisessa on priorisoitava tärkeänä pidettäviä intressejä. Verolautakunnassa tapahtuva käsittely on siten poikkeus kaavamaiselle verotuksen toimittamiselle, sillä asioihin on tällöin mahdollisuus perehtyä tavanomaista enemmän.

Sinänsä tulkinnanvaraisten ja taloudellisesti merkittävien asioiden käsitteleminen kollegiaalisessa päätöksenteossa on lisäksi omiaan varmistamaan asianmukaisen ja asiantuntevan käsittelyn verrattuna siihen mitä se olisi yhden virkamiehen toimittamana.¹⁴⁸ Samoin mikäli uutena asiana verolautakunnan käsiteltäväksi tuleva asia on omiaan kertaantumaa jatkossa, ei asiaan tarvitse jatkossa keskittyä merkittävästi, mikäli olosuhteet eivät olennaisesti muutu. Siten tulkinnallisimmat verotuskysymykset tulevat ratkaistuksi kollegiaalisessa menettelyssä ja myöhemmin linjan ollessa selvä menettelyyn voidaan soveltaa vähemmän hallintoa kuormittavaa massamenettelyä.

Menettely on omiaan parantamaan päätösten pysyvyyttä ja vähentämään muutoksenhaun tarvetta. Lisäksi muutoksenhakuvaiheessa asiasta on tehty jo aktiivisesti selvitystä ja päätökset ovat perusteellisemmin valmisteltuja verrattuna massamenettelyyn. Verolautakuntakäsittelyllä saadaan myös verotuskäytäntöä muodostettua jo verotusta toimittaessa, sillä asiantuntemusta saadaan keskitet-

¹⁴⁸ Lågradsremiss Skatteförfarandet 13.01.2011 s. 578. Erityisesti tulkinnallisesti monimutkaisten kysymysten käsittelyssä kollegiaalisuus on oikeusturvan tae, sillä monijäsenisessä elimessä pro & contra-ajattelu tulee vahvemmin esiin kuin yksittäisen henkilön tehdessä verotuspäätöstä.

tyä ja päätöksenteosta on vastannut kollegio eikä ainoastaan yksittäinen virkamies. Päätöstä on tällöin tullut harkita ja lopputulos on usean asiantuntijan yhteinen näkemys oikeasta tulkinnasta.

Verolautakuntamenettelyn lakkauttamisesta on käyty keskustelua erityisesti sillä kannalta, että maallikkojäsenten läsnäolo kansalaisten luottamusten saamiseksi ei ole enää yhtä tärkeänä pidettävä seikka kuin käsittelyn joutuisuus ja asiantuntemuksen parantaminen. Maallikkojäsenten päätösvalta ei ole SKV:n lausunnon mukaan enää tarkoituksenmukaista yhä monimutkaistuvassa verotuksessa¹⁴⁹. Aiemmin maallikkojäsenien läsnäolon tärkeyttä korostettiin paikallistuntemuksen ohella myös kohtuusarviointin kannalta, sillä maallikoiden katsottiin omaavan parhaat edellytykset arvioida päätösten kohtuullisuutta. Verotuksen legaalisuus ei kuitenkaan anna enää juurikaan mahdollisuutta tehdä harkinnanvaraisia tai kohtuullisuutta korostavia päätöksiä erityisesti yhdenvertaisuuden ja oikeusturvan takia. Lisäksi yleinen oikeustaju ja luottamus SKV:n virkamiesten ammattitaitoon ei enää puolla luottamusmiesten läsnäoloa oikeusturvan ja luotettavuuden takeena.¹⁵⁰

Suomessa verotuksen oikaisulautakuntia aiemmin vaivannut asiantuntemuksen puute sekä asioiden valmistelemattomuus ennen istuntoa aiheuttaa myös päänvaivaa erityisesti asioiden oikean materiaalsen ratkaisun sekä käsittelyn tehokkuuden osalta. Samaten luottamusmiesten vaatimus edustaa kansalaisten väestörakennetta ei toteudu, sillä jäsenten rekrytointivaikeuksien takia jäsenten keski-ikä on verrattain korkea. Tämä ei toteuta alkuperäistä tarkoitusta tuoda kansalaisnäkemystä ja sitä kautta luottamusta toimintaan.¹⁵¹

¹⁴⁹ Skatteverketin lausunto (Skatteverkets yttranden) työryhmämietintöön Skatteförfarandeutredningens slutbetänkande Skatteförfarandet SOU 2009:58 Dnro 131 609870-09/112 01.12.2009 luku 1.

¹⁵⁰ Sikäli kun arvottaminen edellyttää joissain tilanteissa myös kohtuullisuuden tai tarkoituksenmukaisuuden arvioimista, on verolautakunnalla lähtökohtaisesti paremmat edellytykset arvioida tätä erityisesti maallikkojäsenten päätösvalan sekä kollegiaalisuuden takia. Toisaalta kyseisen edun välittömänä haittapuolena on tunteiden vaikutus päätöksentekoon. Mikäli kohtuullisuutta arvioiva omaa riittävän asiantuntemuksen materiaalisesta puolesta, osaa hän mahdollisesti erottaa paremmin tunteiden vaikutuksen arvioinnissa. Tästä lisää Lågradsremiss Skatteförfarandet 13.01.2011 s. 578

¹⁵¹ Lågradsremiss Skatteförfarandet 13.01.2011 s. 577-578

7.3. Veron oikaisu toimitettuun verotukseen

Toimitetun verotuksen muuttaminen verovelvollisen pyynnöstä voi tapahtua viiden vuoden ajan verotusvuoden päättymisestä lukien. Mikäli asia on tullut jo käsitellyksi yleisessä hallintotuomioistuimessa, ei veroviranomainen ole toimivaltainen käsittelemään muutoksenhakua (TL 4 luku 8 §). Verotusta on mahdollista oikaista myös viranomaisaloitteisesti verovelvollisen hyväksi viiden vuoden kuluessa verovuoden päättymisestä (TL 4 luku 13 §). Verovelvollisen vahingoksi veron oikaisu on mahdollista rajoitetummin. Pääsääntöisesti aikaa on vain verovuoden päättymistä seuraavan vuoden ajan (TL 4 luku 14 §). Mikäli verovelvollinen on vaikuttanut väärin perustein tapahtuneeseen veron määräämiseen tai tiedot ovat muutoin olleet olennaisesti virheelliset laissa määritellyn tavoin, on oikaisu mahdollinen viiden vuoden ajan verovuoden päättymisestä (TL 4 luku 15-22 §). Mikäli verovelvollinen on syyllistynyt tai epäiltynä verorikokseen, on oikaisu mahdollista myös 5 vuoden määräajan jälkeen (TL 4 luku 21 §).

Muutosta tulee hakea SKV:ltä, joka ensivaiheessa käsittelee muutoksenhaun. (TL 4 luku 7 § ja 9 §). Kyseinen menettely on oikaisuvaatimukseen rinnastettavaa, jossa tutkitaan aiemmin tehdyn verotuspäätöksen oikeellisuus. Kyse on siis asian tutkimisesta uudelleen, oikeammin jopa asian harkitsemisesta uudelleen, kuten ruotsinkielisen termin *omprövning* käännöksen kuuluu¹⁵². Verovelvollinen voi hakea muutosta myös suoraan yleiseltä hallintotuomioistuimelta, mutta myös tällöin asia tulee ensin SKV:n käsiteltäväksi oikaisuvaatimuksena. Kyseisen menettelyn etuna on Suomen käytännön tapaan se, että mikäli verovelvollisen vaatimus tulee kokonaisuudessaan hyväksytyksi, ei muutoksenhaku jatku enää yleisissä tuomioistuimissa eikä näin aiheuta tarpeetonta kuormitusta hallintotuomioistuimiin. Muussa tapauksessa käsittely jatkuu ensiasteena hallinto-oikeudessa (*förvaltningsrätten*)¹⁵³.

¹⁵² Mikäli asiaan on uutta todistelua tai näyttöä, harkinta sinänsä voi muuttua merkittävästi näiden uusien seikkojen johdosta. Samoin mikäli esitetään uusi vaatimus, josta ei varsinaista päätöstä ole vielä tehty, ei kyse varsinaisesti ole asian harkitsemisesta uudelleen, sillä kyseistä asiaa ei ollenkaan ole vielä harkittu. Myös jälkiverotus lasketaan kuuluvan uudelleenarkinnan alaan. Verotukseen vaikuttavista seikoista on saatu lisäselvitystä myös tässä tapauksessa ja nämä seikat ovat vaikuttaneet harkintaan siten, että tehtyä verotuspäätöstä on muutettava verovelvollisen vahingoksi.

¹⁵³ 15. helmikuuta 2010 saakka alimman asteen hallintotuomioistuimena toimi läänioikeus (*länsrätten*).

Ruotsissa ei ole Suomen oikaisulautakuntamenettelyn tapaan toimivaa erillistä ja riippumatonta muutoksenhakuelintä. Tarvetta tälle ei varsinaisesti ole, sillä Ruotsissa hallintotuomioistuimia on kolmessa eri tasossa. Verotuskysymykset tulevat siten käsitellyksi riittävässä määrin vaikka erillistä yksinomaan verotusasioita käsittelevää muutoksenhakuelintä ei ole. Oikaisulautakuntamenettelyn hyviä puolia ei tällöin kuitenkaan verotuskysymyksissä saada hyödynnettyä. Yleisissä hallintotuomioistuimissa asiantuntemusta vaaditaan monissa eri asiarhyhmissä, eikä verotuskysymysten asiantuntemus ole ainoa vaatimus. Oikaisulautakunnassa asiantuntemus saadaan keskitettyä ja käsittely on asianmukaista, asiantuntevaa ja legitiimiä. Lisäksi asioiden ruuhkautuminen hallintotuomioistuimiin ei paranna oikeusvarmuutta niin menettelyyn paneutumisen kuin myös käsittelynkään keston myötä.

Menettely veronoikaisun osalta kuitenkin muistuttaa joiltain osin olennaisesti suomalaista oikaisulautakuntamenettelyä. Kyseessä ei ole ainoastaan verotusta toimittavan tahon suorittama asian uudelleenkäsittely, vaan oikaisu käsitellään verolautakunnassa. Jos kuitenkin asiakysymyksiltään samaa asiaa on jo aiemmin käsitelty verolautakunnassa, voi virkamies tehdä oikaisun aiemman päätöksen mukaisesti. Verolautakunta käsittelee siis sekä tulkinnalliset kysymykset varsinaista verotusta toimittaessa että myös veronoikaisut jo toimitettuun verotukseen. Myös veronoikaisuja käsitellessä maallikkojäsenten läsnäoloa on pidetty tärkeänä samoista syistä kuin verotusta toimitettaessa.¹⁵⁴

Verolautakunnan käsiteltäväksi tulevan muutoksenhakuasian valmistelu tapahtuu SKV:n virkamiestyönä. Asiaa valmistellut virkamies esittelee asian verolautakunnalle ja esittää ratkaisuehdotuksen asian ratkaisemiseksi. Verovelvollisten keskuudessa menettelystä on käyty Suomen tapaan keskustelua, sillä epäilyä on aiheuttanut valmistelevan viranomaisen varsinaista verotusta toimittaessa syntyneen ennakkokäsityksen vaikuttavan verolautakunnassa tehtävään päätökseen. Suomeen verrattuna tilanne onkin ehkä aktuaalisempi, sillä varsinaista erillistä muutoksenhakutahoa ei ole, vaan asia on voinut tulla jo verotusta toimitettaessa verolautakunnan arvioimaksi.¹⁵⁵

¹⁵⁴ Bergström 2003 s. 16

¹⁵⁵ Bergström 2003 s. 19-20

Verolautakunnan lakkauttaminen tulevaisuudessa aiheuttaa muutoksia myös muutoksenhakuun¹⁵⁶. Veronoikaisu tulee käsiteltäväksi verotuksen toimittavan SKV:n organisaatiossa ja siten virkamiestyönä. Tällöin menettelyssä on kyseessä vastaavasta kuin Suomen menettelyssä, jossa oikaisuvaatimus käsitellään ja valmistellaan Verohallinnon yksiköissä. Mikäli kyseessä on erityistä tulkintaa vaativa veronoikaisu, tulee asian ratkaista erikseen määrätty erityistä verotustietämystä omaava virkamies, joka ei ole käsitellyt aiemmin kyseistä asiaa.¹⁵⁷ Varsinaista muutoksenhakuelintä oikaisulautakuntien tapaan ei kuitenkaan Ruotsissa kaavailla.

7.4. Veronsaajien oikeudenvallonta

Veronsaajien oikeudenvallonta on Ruotsissa järjestetty joiltain osin Suomea poikkeavalla tavalla. Yhteistä on oikeudenvallannon järjestäminen veroviranomaisen yhteyteen erilliseen yksikköön. Ruotsissa on virallisesti kuitenkin virallisesti vain yksi veroasiamies, jolla on toimivalta edustaa veronsaajia ja hakea muutosta veroasioissa (lag om allmänt ombud hos Skatteverket 2003:643 1 ja 2 §) . Luonnollisesti yksi veroasiamies ei ole riittävä kaikkien muutoksenhakua edellyttävien kysymysten käsittelemiseen, joten hänellä on valta valtuuttaa veroviranomaisen virkamies hakemaan muutosta veronsaajien puolesta (lag om allmänt ombud hos Skatteverket 3 §).¹⁵⁸ Kyseinen valtuutusmenettely on suomalaisesta näkökannasta siltä kannalta erikoinen, että muutoksenhakua säännöksen mukaan voi ryhtyä ajamaan virkamies, jonka tehtävänkuvaan veronsaajien edunvalvonta ei varsinaisesti kuulu.

Veronsaajien oikeudenvallontaa uudistettaessa katsottiin, että veronsaajien etuja tulee valvoa muu kuin verotusta toimittava taho. Kuitenkin Suomen tapaan SKV toimii tiiviissä yhteistyössä oikeudenvallannon kanssa toimittaen asiamie-

¹⁵⁶ Muutokset astuvat voimaan 1. tammikuuta 2012.

¹⁵⁷ Lägradsremiss Skatteförfarandet 13.01.2011 s. 2

¹⁵⁸ Tilanteen voinee kuitenkin rinnastaa Suomen organisaatorakenteeseen, sillä meillä Veronsaajien oikeudenvallontayksikön johdossa on veroyliasiamies, jonka alaisuudessa veroasiamiehet toimivat. Suomen sääntelyssä valitusoikeus on Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä, joka sisäisesti järjesteele työnjakonsa.

hen tietoon tapauksia, joissa muutoksenhaku on toivottavaa tai ennakkoratkaisu olisi tarpeen verotuskäytännön kehittämisen takia.¹⁵⁹

¹⁵⁹ HE 148/2007 k. 1.2.

8. Lopuksi

8.1. Verotuksen oikaisulautakuntien tulevaisuuden näkymiä

Nykymuotoisten verotuksen oikaisulautakuntien toimintakausi päättyy vuoden 2012 loppuun, jonka jälkeen voimaan astuvat uudistukset, joista säädetään laissa Verohallinnosta¹⁶⁰. Aiempien verovirastokohtaisten oikaisulautakuntien sijaan varsinaisia oikaisulautakuntia on enää valtakunnallisesti Verohallinnon organisaatiossa yksi, joka kuitenkin toimii jaostoihin jakautuneena. Jaostot eivät enää toimi ainoastaan alueellisesti, vaan myös näihin on tarkoitus keskittää asiantuntemusta toimialakohtaisesti eri verokysymysten osalta¹⁶¹.

Muutosten tarkoituksena on erityisesti korostaa riippumattomuutta itsenäisenä muutoksenhakuelimenä sekä tuoda samalla lisää asiantuntemusta jo ensimmäiseen muutoksenhakuvaiheeseen. Koska organisatorisesti oikaisulautakuntia on enää yksi, on yhdenmukaisen linjan kehittäminen tehokkaampaa. Toimialakohtaisesti muodostettujen jaostojen etuna voidaan lisäksi pitää asiantuntemuksen keskittämistä ja siten odotettavissa olevaa päätösten laadun parantumista. Tämä on omiaan lisäämään oikaisulautakunnan päätösten pysyvyyttä sekä edistämään mahdollisimman aikaista asian ratkaisemista siten, että muutoksenhakua ei ole enää syytä jatkaa ylemmissä asteissa.

Oikaisulautakuntamenettelyn kehittämisen ohella verotuksen toimittamisvaiheen asiantuntemuksen tehostaminen on myös yksi tulevaisuuden haaste, jolla voidaan parantaa oikeusturvaa ja verotuspäätösten pysyvyyttä. Lisäksi muutoksenhakuvaiheeseen siirtyvät asiat ovat mahdollisesti tällöin aineellisesti laadukkaampia ja siten edesauttavat muutoksenhakukäsittelyä. Tällöin verotusta toimittaessa massaluonteisuudesta huolimatta ratkaisuissa pyritään aktiivisesti tosiasioiden selvittämiseen ja materiaaliseen oikeellisuuteen. Tämän johdosta muutoksenhakuvaihe ei painotu oikeusturvan saamisfoorumina¹⁶². Erityisesti

¹⁶⁰ HE 288/2009 s. 13

¹⁶¹ Verohallinnon organisaatiota ollaan kehittämässä toimialakohtaisesti siten, että verovirastokohtaisesta jaosta luovuttaisiin ja siirryttäisiin toimialakohtaisiin yksiköihin siten, että esimerkiksi henkilö- ja yritysverotus muodostaisivat omat Verohallinnon yksiköt. Ks. tästä lisää HE 288/2009 s. 9-10

¹⁶² Verotuksen massaluonteisuus voi aiheuttaa tilanteita, jossa vähäisen fiskaalisen intressin takia aineellisesti väärät ratkaisut toistuvat vuodesta toiseen yksittäistilanteis-

verovelvollisen kuuleminen ja päätösten perustelu myös vähäisemmissä asioissa edistää asian ratkaisemista lopullisesti jo verotuspäätöksellä. Mikäli verovelvollinen saa asiaansa koskevan kielteisen päätöksen, joka on asianmukaisesti perusteltu ja hyväksyttävissä, ei hänelle välttämättä synny tarvetta hakea muutosta ja hän jatkossa oletettavasti toimii päätöksen linjausten mukaisesti.

Verolainsäädännön monimutkaisuus, nopea muuttuminen sekä verotuskäytännössä syntyneet käytännöt eivät edistä verotuspäätösten hyväksyttävyyttä. Koska lakitekstistä ei ole saatavissa kaikkiin verotuskysymyksiin suoraa vastausta, vaan linja muotoutuu verotuskäytännön mukaan, on niin verotuspäätösten kuin myös muutoksenhaun osalta tärkeää noudattaa yhdenmukaista linjaa. Verotuksen oikaisulautakuntien osalta etuna tässä on ilmi tulleiden uusien ilmiöiden osalta nopea muutoksenhaku, jolla saadaan luotua oikeuskäytäntöä asiaan. Lautakuntien päätöksiä seurataan myös verotuksen toimittavissa yksiköissä. Toisaalta lautakunnat ovat alueellisia ja siten hajanaisia, joten myös lautakuntien välillä tulisi olla kommunikaatiota, jotta yhdenmukainen verotuskäytäntö saavutettaisiin. Jatkossa muutoksen myötä alueellisten oikaisulautakuntien siirtymässä yhden organisaation alaisuuteen vastaavat haasteet koskettanevat oikaisulautakuntien mahdollisesti alueellisen jaon mukaan perustettuja jaostoja.¹⁶³ Samaten lautakuntien tapa seurata alueellisen hallinto-oikeuden ratkaisujen linjaa tuo oman vaikutuksensa ratkaisulinjaan. Mikäli hallinto-oikeuksien tulkintalinjassa on eroja, kertaantuu tämä myös oikaisulautakunnissa ja lopulta verotuksen toimittavissa yksiköissä.¹⁶⁴

Tulevaisuudessa oikaisulautakunnalla kuitenkin kaavaillaan olevan johtava puheenjohtaja, jonka myötä oikaisulautakuntien linjasta on mahdollista koordinoida yhdenmukaisempi. Nykyisellään oikaisulautakuntien yhteistyötä ei tutkimuksen yhteydessä saatujen kokemustietojen perusteella ole juurikaan tehty ja si-

sa aiheuttaen tilanteen, jossa verovelvollinen olettaa toimivansa oikein. Luottamuksensuojaa tämä ei aiheuta, mikäli asia on selkeästi materiaalisesti väärin perustein hyväksytty.

¹⁶³ Sinänsä yhdenmukaista linjaa ei tule ylläpitää aukottomasti, sillä tämä ei mahdollista riippumatonta käsittelyä. Päätöksenteossa tulee ottaa aina huomioon yksittäistapaus olosuhteineen. Oikeuskäytäntö ei kehity, mikäli samankaltaisissa tilanteissa tehdään aina samanlaisia päätöksiä, vaikka edellytyksiä myös muunlaiseen tulkintaan olisi.

¹⁶⁴ Iivonen 2006 s. 424

ten tietojenvaihtoa oikaisulautakuntien noudattamasta ratkaisulinjasta ei ole ollut satunnaisia yksittäistapauksia lukuun ottamatta.

Yhdenmukaisen tulkinnan kannalta keskustelua tulkinnasta tulisi käydä myös oikeuskirjallisuudessa sekä saada kiistanalaisista kysymyksistä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja, jotka toimivat prejudikaattiluonteisina tapauksina. Tulevaisuudessa on myös mielenkiintoista nähdä, toteutuuko Verohallinnon oikeus hakea ennakkoratkaisua Keskusverolautakunnalta kiistanalaisissa kysymyksissä. Onhan myös Verohallinnon omassa intressissä saada jokin kiistanalainen tulkintaongelma ratkaistuksi ja siten luotua yhtenäinen linja verotusta toimittavien tahojen noudatettavaksi.¹⁶⁵

8.2. Verotuksen oikaisulautakunnasta riippumaton hallintolainkäyttölain soveltaja?

Kuten edellä on todettu, verotuksen oikaisulautakunta toimii hallintomenettelyyn kuuluvasta asemastaan huolimatta tosiasiallisesti hallintomenettelyn ja hallintolainkäytön saumakohdassa. Kyseisen sauman tulisi olla mahdollisimman huomaamaton ja sujuva, jotta menettely toimisi moitteettomasti ja tarkoituksenmukaisesti. Samalla tarkoituksena on, että rajapinnan joutuisivat ylittämään vain sellaiset asiat, joissa on kyse ainoastaan tulkinnanvaraisista tilanteista eikä näytön tai selvityksen puutteellisuudesta tai selvästi aineellisesti väärästä verotuspäätöksestä.

Tämä herättää pohdintaa siitä, olisiko verotuksen oikaisulautakunnasta mahdollista muodostaa täysin hallinnosta riippumaton tuomioistuimen tapaan toimiva lainkäyttöelin hallintomenettelyn jatkeen sijasta. Tällöin hallinnon oikeusperiaatteet ja menettelyä koskevat säännökset väistyisivät ja siirtyttäisiin hallintolainkäyttölain soveltamisalaan ja siihen kuuluviin menettelyihin. Menettelyn tulisi tällöin muuttua osittaisesta massamenettelystä enemmän yksittäisten asioiden huomioimiseen. Muutoksella olisi kuitenkin huomattavia vaikutuksia nykyisen oikaisulautakuntamenettelyn toimivuuden ja funktion kannalta tarkasteltuna. Myös resurssien osalta huomattavia muutoksia tulisi otettavaksi huomioon.

¹⁶⁵ ks. lisää Myrsky 2011a s. 229-230

Verotuksen oikaisulautakuntien kehittymistä tosiasialliseksi lainkäyttötahoksi on ennakoanut Matti Haapaniemi jo vuonna 2001. Haapaniemi piti tutkimuksessaan mahdollisena, että oikaisulautakunnista kehittyisi tulevaisuudessa riippumaton, Verohallinnosta erillinen muutoksenhakutaho, jolloin verotusta koskevaan muutoksenhakujärjestelmästä muodostuisi tosiasiallisesti kolmeportainen Ruotsin tapaan. Tämä tarjoaisi vastapainoa myös korkeimman hallinto-oikeuden profiloitumiselle ennakkopäätösluonteisia tuomioita antavaksi prejudikaattituomioistuimeksi. Samalla myös menettelyn osalta hallintolainkäyttölain mahdollistamat välineet tulisivat käyttöön, eikä menettely oikaisulautakunnassa olisi enää pääsääntöisesti vain kirjallisesta aineistosta riippuvaista.¹⁶⁶

Haapaniemen ennustus ei ainakaan vielä ole toteutunut eikä merkkejä vastaavasta ole havaittavissa. Kuitenkin menettelyn kehittämisen kannalta tarkastelua tulisi tehdä myös tältä kannalta. Vaikka menettely jatkuisikin hallintomenettelynä, suuntausta on mahdollista viedä hallintolainkäytön suuntaan kehittämällä menettelyä funktiota paremmin toteuttavaksi. Ajatuksena on tällöin se, että menettelyn erityislaatuisuus hallintomenettelyn ja hallintolainkäytön rajapinnalla tunnustetaan ja tähän mahdollisesti luodaan myös tilannetta huomioivaa erityissääntelyä¹⁶⁷.

Verotuksen oikaisulautakuntamenettelyn funktiona on toimia joustavana menettelynä mutta myös tosiasiallisena muutoksenhakuelimenä. Tällöin oikeusturva olisi saatavilla tarvittaessa nopeasti ja toisaalta asiat olisivat hyvin valmisteltuja ennen mahdollista lainkäyttövaihetta. Siirtyminen tosiasialliseen hallintolainkäyttöön ja siten myös hallintolainkäyttölain soveltamisalaan vaikuttaisi kyseisen funktion toteutumiseen merkittävästi, sillä joustavan ja nopean menettelyn edut jäisivät hyödyntämättä. Menettelystä tulisi joihinkin asioihin nähden prosessuaalisesti liian raskaita eikä menettely palvelisi enää tarkoitusta.¹⁶⁸

Erityisesti nykymuotoiseen menettelyyn nähden suullisten menettelyjen vaatimukset ovat hallintolainkäytössä merkittävästi hallintomenettelyyn verrattuna

¹⁶⁶ Haapaniemi 2001 s. 578-579

¹⁶⁷ Menettelyn kehittämisen kannalta sääntelyn kehittämistä on pidettävä erityisen suotavana, sillä nykymuotoinen verotuksen toimittamista koskevien säännösten soveltaminen soveltuvien osin ei ole omiaan parantamaan käsittelyn asianmukaisuutta.

¹⁶⁸ ks. aiheesta Halila 2006 s. 25

poikkeavat. Koska nykymuotoisessa oikaisulautakuntamenettelyssä suullisia menettelymuotoja ei ole käytetty, aiheutuisi tästä merkittävä muutos erityisesti joustavuuden ja käsittelyn nopeuden suhteen. Myös julkisuuden osalta muutos olisi nykyiseen nähden huomattava, sillä menettely oikaisulautakunnassa on salaista toisin kuin hallintolainkäytössä. Suurta käytännön merkitystä tällä ei kuitenkaan ole, sillä yleisöjulkisuus sulkeutuisi pois pääsääntöisesti verotusasioiden salassa pidettävyyden takia.

Oikaisuvaatimusmenettelyn tausta-ajatuksena ei ole ainoastaan olla tosiasiallinen muutoksenhakutaho, vaan menettely pohjautuu osittain hallinnon palveluperiaatteen toteutumiseen ja myös kiinnittää hallinnon omaa huomiota päätösten virheellisyyteen ja vastuuseen virheiden korjaamisesta. Tavoitteena on korjata hallintopäätöstä vaivaava aineellinen virheellisyys hallinnon omassa järjestelmässä ja siten myös turvata oikeussuojan toteutuminen ennakkollisesti. Lisäksi kyseessä on lopullisen päätöksen tekeminen mahdollisimman lähellä asiakasta, jolloin menettely on myös joustavaa ja asiakkaalla on parhaat mahdollisuudet asioida ja vaikuttaa asiansa käsittelyyn erityisesti huomioiden hallinnon palvelu- ja neuvontaperiaatteet.¹⁶⁹

Verotuksen oikaisulautakunta käyttää hallinnosta itsenäistä ratkaisovaltaa (laki Verohallinnosta 5 §) ja omaa siis hallinnosta ja verotuksen toimittavasta viranomaisesta riippumatonta päätösvaltaa. Organisatorisen aseman ohella kuitenkin on kiinnitettävä huomiota muutamiin seikkoihin tarkasteltaessa oikaisulautakunnan tosiasiallista riippumattomuutta.

Oikaisulautakuntien jäsenet ovat intressitahojen nimittämiä, joten varsinaisista puolueettomista päätösvallan käyttäjistä ei voida puhua. Toki puolueettomuus toteutuu siinä mielessä, että oikaisulautakuntien jäsenet ovat tasapuolisesti kaikkien intressitahojen ehdottamia. Erityisesti huomionarvioista on se, että oikaisulautakunnassa on myös Verohallinnon esityksestä nimettyjä jäseniä, vaikka Verohallinnon tulisi pitäytyä vain puolueettomana verotuksen toimittavana tahona¹⁷⁰. Toisaalta menettelyllä on mahdollista tasapainottaa veronsaajien ja maksajien ehdottamien jäsenien välistä suhdetta. Vaikka jäsenet ovatkin edellä

¹⁶⁹ HE 226/2009 s. 6

¹⁷⁰ Puronen 2010 s. 231

mainitun tavoin intressitahojen ehdottamia, edellytetään kaikilta jäseniltä asian-
tuntemusta verotuksen osalta (VHL 19 § 5 momentti). Täten jäsenillä on tosi-
asiallisesti edellytykset tehdä aineellisesti oikeita kannanottoja ilman, että hei-
dän näkemukseensä vaikuttaa asema jonkin intressitahon ehdottamana jäse-
nenä.

Oikaisulautakuntaan tulevien asioiden valmistelu ja ratkaisuehdotuksen laatimi-
nen tapahtuu Verohallinnon yksiköissä (VHL 22 § 1 momentti), joten yhteys ve-
rotuksen toimittavaan tahoon ja siten valituksen kohteena olevien päätösten
laatijaa on tiivis. Verohallinnon virkamiehellä on myös mahdollisuus olla läsnä
oikaisulautakunnan käsitellessä kyseistä asiaa ja siten tosiasiallisesti esitellä
ratkaisuehdotuksen taustoja ja tuoda esiin valmistelussa ilmi tulleita seikkoja.
Asiaa valmistellut virkamies ei kuitenkaan säännösten mukaan osallistu päätök-
sentekoon. Mikäli oikaisulautakunnalla olisi oma riippumaton virkaesittelijä, joka
myös osallistuu päätöksentekoon, olisi tältä osin menettely nähtävissä tosiasial-
lisesti riippumattomana.

8.3. Tutkimuksen johdosta tehtävät johtopäätökset

Tutkimuksessa on selvitetty tuloverotukseen tehtävän muutoksenhaun menette-
lyä erityisesti ensivaiheen muutoksenhaussa verotuksen oikaisulautakuntaan.
Kuten edellä on selvitetty, kyseinen muutoksenhakumenettely poikkeaa hallinto-
tuomioistuimiin tehtävästä muutoksenhausta siinä, että kyseessä on hallinto-
menettelyä ja asioiden valmistelu ja käsittely tapahtuu osin yhteistyössä vero-
tuksen toimittavan organisaation, Verohallinnon, kanssa. Verotuksen toimitta-
mista tuloverotuksen osalta leimaa erityispiirteenä menettelyn vuosittainen tois-
tuvuus ja suuri kohderyhmä. Samaten erityispiirteitä tavanomaiseen hallintome-
nettelyyn aiheuttaa verotuksen nopeasti muuttuvat käytännöt ja lainsäädäntö.
Verotuksen suuren vaikuttavuuden ja merkityksen takia verotus on aihepiiri,
jossa esiintyy runsaasti käytännön toiminnassa syntyviä ilmiöitä, joilla veroa
pyritään välttämään tai minimoimaan. Lainsäädäntö tai verotuskäytäntö ei aina
ehdi käytännön mukaan, joten omaleimaista verotuksen osalta on asioiden sel-
kiintyminen vasta oikeuskäytännössä.

Tulkinnanvaraisten ja uusien ilmiöiden tulkintalinjan selkiintymisen kannalta muutoksenhaun toimivuus ja erityisesti nopeus ovat ensiarvoisen tärkeitä tekijöitä. Mikäli muutoksenhakutiet ruuhkautuvat varsin yksinkertaisten asioiden johdosta, ei oikeustilaa ole mahdollista kehittää riittävän nopeasti, jotta oikeuskäytäntö pysyisi reaali maailman ilmiöiden mukana. Lisäksi massamenettelyn johdosta verotuspäätöksien laatu voi vaihdella merkittävästi ja asioiden käsittely voi poiketa tavanomaisesta hallintomenettelystä. Muutoksenhaussa verotusasioissa tämä tuleekin huomioiduksi joustavien veronokaisusäännösten myötä ja kantavana ajatuksena onkin se, että asiat tulee käsitellyksi asian luonteen edellyttämällä vakavuudella ja panostuksella. Kyse on siis osittain myös resurssien priorisoinnista.

Tutkimuksen perusteella oikaisulautakuntamenettelylle voidaan määrittää kaksi tärkeää perustehtävää:

- 1) Toimia riippumattomana ja itsenäisenä muutoksenhakuelimenä ja ratkaista asioita siten, että verovelvollinen voi tyytyä päätökseen sen kielteisyydestä tai myönteisyydestä riippumatta. Tällä tarkoitetaan sitä, että oikaisulautakunnassa on mahdollista tehdä aineellisesti oikeita ratkaisuja, jotka ovat asianmukaisesti perusteltuja ja lainmukaisia. Lisäksi myös menettely on verovelvollisen kannalta asian- ja oikeudenmukaista ja hän kokee asiansa tulleen käsitellyksi. Tällöin verovelvollinen mahdollisesti tyytyy ratkaisuun, vaikka se hänen kannaltaan ei olisikaan toivottu, koska hänelle syntyy käsitys päätöksen oikeellisuudesta.
- 2) Mikäli asiassa syntyy tarvetta jatkovalitukseen joko verovelvollisen tai veronsaajien oikeudenvälvönnän taholta, on asia tullut oikaisulautakuntakäsittelyn myötä jo selvitettyksi siten, että faktat ovat pääsääntöisesti jo tiedossa ja myöhemmän käsittelyn tehtävänä on ainoastaan vahvistaa tulkinta. Oikaisulautakunnalla on siten myös myöhemmän jatkokäsittelyn sujuvuutta edistävä vaikutus, vaikka käsittely ei päättyisikään oikaisulautakuntamenettelyyn.

Tutkimuksen yhteydessä teetetyt kyselyn perusteella oikaisulautakuntamenettelyn nykymuotoinen menettely on tarkoituksenmukaista oikaisulautakuntien funktioiden täyttämiseksi. Menettelyn tosiasiallinen sijoittuminen hallintomenettelyn ja hallintolainkäytön välille ei ole katsottava ongelmaksi, sillä tämä mahdollistaa sujuvan siirtymän kyseisten menettelyjen välillä ja edistää oikaisulautakuntamenettelyn tehtävien toteuttamista. Hallintolain soveltaminen menettelyyn on katsottava myös tältä kannalta tarkasteltuna toimivaksi ratkaisuksi, sillä hallintolainkäyttölain alaisuuteen siirtyminen poistaisi menettelyltä keveyden ja joustavuuden, jotka molemmat edistävät tarkoituksen toteutumista. Menettelyn toimivuus huomioiden menettelyn erityispiirre hallintolainkäytön ja hallintomenettelyn rajapinnalla onkin katsottava olevan erittäin tarkoituksenmukainen tilanne.

Verovelvollisen oikeusturvan kannalta menettelyn asianmukaisuuden tehostamisen verotuksen toimittamisvaiheessa on katsottava tärkeäksi tulevaisuuden tavoitteeksi. Verotuksen toimittamisen laadun parantaminen erityisesti asian selvittämisen, verovelvollisen kuulemisen sekä päätösten perustelujen kannalta edistää omalta osaltaan myös myöhempää mahdollista oikaisulautakuntamenettelyä ja sitä kautta myös varsinaista muutoksenhakua hallintolainkäyttöön. Kyselytutkimuksen perusteella kävi myös ilmi, että oikaisulautakuntien toiminta itsessään on varsin viivytyksetöntä ja asioiden viivästyminen johtuu pääsääntöisesti verotoimiston valmistelun ruuhkautumisesta ja hitaudesta. Oikaisuvaatimusten valmistelun tehostaminen verotoimistoissa edistäisi myös nopean oikeusturvan toteutumista ja tämän tavoitteen täyttymistä. Verotoimistotyöskentelyn osalta kehitystä onkin tapahtunut erityisesti päätösten perustelujen, verovelvollisen kuulemisen ja kertaantuvien oikaisuvaatimusten käsittelyn nopeutetun menettelyn¹⁷¹ johdosta, joten verotuksen erityispiirteet huomioiden verotusmenettelyn ja muutoksenhaun voidaan katsoa kokonaisuudessaan olevan asianmukaisesti järjestettyä.

¹⁷¹ Pyrkimyksenä on käsitellä aiempien vuosien samaa asiaa koskevat oikaisuvaatimukset säännönmukaisen verotuksen yhteydessä, jotta kertaantumista ei pääsisi syntymään. Menettely on omiaan myös parantamaa hallinnon tehokkuutta, sillä mahdollisesti tarvittavat lisäselvitykset asiassa on hankittavissa samalla kertaa ja päätösharkintaa ei tarvitse suorittaa useasti. Samalla päätökset ovat aineellisesti yhtenevät vuodesta toiseen, sillä ne on tehty saman harkinnan ja käytettävissä olevan aineiston perusteella.