

Agta-Riina Pekkala

HENKILÖASIAKKAAN MUUTOSVEROTUS

HENKILÖASIAKKAAN MUUTOSVEROTUS

Agta-Riina Pekkala
Opinnäytetyö
Kevät 2020
Liiketalouden tutkinto-ohjelma
Oulun ammattikorkeakoulu

TIIVISTELMÄ

Oulun ammattikorkeakoulu
Liiketalouden tutkinto-ohjelma, Oikeuden ja hallinnon koulutusohjelma

Tekijä: Agta-Riina Pekkala

Opinnäytetyön nimi: Henkilöverotus ja muutoksenhaku

Työn ohjaaja: Jaana Rissanen

Työn valmistumislukukausi ja -vuosi: Kevät 2020

Sivumäärä: 68

Opinnäytetyön aiheena on henkilöasiakkaan muutosverotus. Työ tarkastelee muutosverotusta lakiuudistuksen valossa sekä perehtyy miten verotuksen oikaisu ja muutoksenhaku tapahtuvat.

Valmis-hanke oli Verohallinnon laajin kehityshanke, joka alkoi vuonna 2013. Hankkeen tarkoitus oli uudistaa laajasti Verohallinnon ohjelmistoja, verotusprosessin parantaminen ja vanhaa menettelylainsäädännön yksinkertaistaminen ja yhtenäistäminen vastaamaan nykyisiä tarpeita. Lisäksi edistettiin sähköisiä toimintatapoja ja verotuksen reaaliaikaistamista.

Lainsäädäntöä uudistettiin kolmessa vaiheessa samaan tahtiin Valmis-hankkeen ohjelmistojen käyttöönoton kanssa. Ensimmäinen lakiuudistus tuli voimaan tammikuussa 2017. Siinä yhdenmukaistettiin muutoksenhakumenettelyä ja muutoksenhakuajoja. Toisessa vaiheessa tuli voimaan säännöksiä yhteisön verotusmenettelyyn, joka tuli voimaan marraskuussa 2017. Kolmannessa lainsäädäntökokonaisuudessa muutoksia tehtiin henkilöasiakkaiden verotusmenettelyyn ja tuloverotuksen korko- ja sanktiosäännöksiin. Se astui voimaan toukokuussa 2018. Opinnäytetyö keskittyi tarkastelemaan tammikuussa 2017 voimaan astunutta lakiuudistusta.

Opinnäytetyön viitekehyksessä selvitettiin mitä on muutosverotus ja mitä uudistuksia lakimuutos 2017 toi muutosverotuksen menettelysäännöksiin. Työssä käydään läpi myös hallintotuomioistuinten yleisiä periaatteita muutosverotuksessa, sekä Euroopan unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisua.

Opinnäytetyöllä ei ollut toimeksiantajaa, vaan aihe syntyi tekijän omasta kiinnostuksesta muutosverotukseen. Lakiuudistus tuli voimaan opinnäytetyön aloituksen kanssa samaan aikaan, joten aihe oli hyvin ajankohtainen.

Työ on toteutettu lainopillisena tutkimuksena ja sen aineistona on käytetty voimassa olevaa lainsäädäntöä, erityisesti verotusmenettelylakia sekä lainvalmisteluaineistoa. Muina lähteinä on käytetty verotukseen liittyvää kirjallisuutta ja Verohallinnon ohjeita.

Keskeisimpiä muutoksia muutosverotuksessa lakiuudistuksen myötä ovat muutoksenhaun määräaikojen yhtenäistyminen verolajista riippumatta sekä verotuksen oikaisulautakuntamenettelyn laajentaminen koskemaan kaikkia verolajeja muutoksenhaun ensimmäisenä muutoksenhakuasteena. Myös ennakkopäätösvalitus laajennettiin koskemaan kaikkia verolajeja. Uutena menettelynä säädettiin veroviranomaisen harkintaan perustuvasta oikeudesta jatkaa verovelvollisen vahingoksi tehtävän verotuksen oikaisun määräaika.

Asiasanat: henkilöverotus, muutoksenhaku, veromenettely, verotus

ABSTRACT

Oulu University of Applied Sciences
Degree programme in Business Economics, option of Law and Administration

Author: Agta-Riina Pekkala

Title of thesis: Personal taxation and appeal of taxation

Supervisor(s): Jaana Rissanen

Term and year when the thesis was submitted: Spring 2020 Number of pages: 68

The topic of this thesis is appeal of personal taxation, which examines appeal of taxation from the perspective of law reform. The Valmis project was the largest development project in the Tax Administration which began in 2013. The purpose of the project was to comprehensively restructure the software of Tax Administration, improve the tax process as well as simplify and unify old procedural legislation to meet the current needs. Furthermore, electronic practices and real-time taxation were promoted. The thesis did not have a client; the topic arose from the author's own interest in appeal of the taxation. The law reform came into effect at the same time as the beginning of the thesis so the topic was very current.

The legislation was reformed in three periods simultaneously with the software implementation of the Valmis project. The first law reform came into effect in January 2017 thus unifying the procedure and period of appeal. The sanctions system was also developed. In the second period provisions for the Community tax procedure entered into force in November 2017. In the third phase of law reform amendment was made to the tax procedure of personal taxation and provision of income taxation's interests and sanctions, valid in May 2018. The thesis focuses on the legal reform that entered into force in January 2017.

The adopted research method is jurisprudence and the theoretical background for this thesis comprises effectual legislation, in particularly the Tax Procedure Act and legal draft materials. Other sources include tax-related literature and instructions by Tax Administration. In the framework of the thesis is clarified what is appeal of taxation and what kind of legislation is related to it. In addition, wanted to finding out what kind of amendment tax reform 2017 brought to procedural provisions of appeal of taxation. The work also reviews the general principles of administrative courts in appeal of taxation as well as the preliminary ruling of the European Court of Justice.

The most essential changes in the appeal of taxation with the law reform are the unification of the appeal deadlines regardless of the type of tax, and the extension of the rectification committee procedure to all types of taxes as the first stage of appeals. The new procedure provided for the right of the tax authority to extend the period of appeal for the adjustment of the tax to the detriment of the taxpayer, and the appeal of the preliminary ruling was extended to all types of tax.

Keywords: appeal of taxation, personal taxation, taxation, taxation procedure

SISÄLLYS

LYHENTEET.....	7
1 JOHDANTO.....	8
2 VALMIS-HANKE.....	11
3 HALLITUKSEN ESITYS 29/2016 VP.....	14
3.1 Muutosverotuksen ongelmakohtia ennen lakiuudistusta	15
3.2 Lainsäätäjän muutosehdotuksia	16
3.2.1 Määräaikojen laskennan ajankohta.....	18
3.2.2 Verotuksen oikaisun ja päätöksen oikaisun määräaika.....	18
3.2.3 Jatkettu määräaika.....	19
3.2.4 Oikaisuvaatimusmenettely	20
3.2.5 Valitus hallinto-oikeuteen	21
3.2.6 Ennakkopäätösvalitusmenettely.....	22
3.2.7 Perustevalitus	22
4 VIRANOMAISALOITTEINEN VEROTUKSEN OIKAISU.....	23
4.1 Verohallinnon oikaisu verovelvollisen hyväksi	24
4.2 Verohallinnon oikaisu verovelvollisen vahingoksi	24
4.2.1 Jatkettu määräaika.....	26
4.2.2 Pidennetty määräaika	27
4.2.3 Rikosperusteinen määräaika.....	28
4.2.4 Seuraamukset.....	29
4.2.5 Verotuksen muuttamatta jättäminen	30
5 VEROTUKSEN MUUTOKSENHAKU	32
5.1 Keskeisiä periaatteita muutosverotuksessa.....	33
5.1.1 Virallisperiaate ja määräämisperiaate	34
5.1.2 Osapuolten prosessuaalinen tasavertaisuus ja kuuleminen.....	34
5.1.3 Kanteenmuutoskielto	35
5.1.4 Oikeusvoimavaikutus	36
5.1.5 Vireilläolovaikutus	37
5.1.6 Reformatio in peius -kielto.....	37
5.1.7 Ne bis in idem -periaate	38
5.2 Verohallinnon ennakkopäätös ja keskusverolautakunnan ennakkopäätös.....	39

5.3	Oikaisuvaatimus.....	41
5.4	Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö.....	42
5.5	Oikaisulautakunta.....	43
5.6	Valitus hallinto-oikeuteen.....	45
5.7	Valitus korkeimpaan hallinto-oikeuteen.....	47
5.8	Ennakkopäätösvalitus.....	48
5.9	Ennakkoratkaisumenettely Euroopan unionin tuomioistuimessa.....	50
5.10	Ylimääräinen muutoksenhaku.....	51
5.11	Verotuksen muuttaminen muutoksenhaun johdosta.....	53
	5.11.1 Uudelleen toimitettava verotus.....	54
	5.11.2 Seurannaismuutos.....	55
6	JOHTOPÄÄTÖKSET.....	57
7	POHDINTA.....	62
	LÄHTEET.....	65

LYHENTEET

HaO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki
KHO	Korkein hallinto-oikeus
MääräaikaL	Laki säädettyjen määräaikain laskemisesta
HOL	Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa
PL	Suomen perustuslaki
RL	Rikoslain
TiMaksuL	Tuomioistuinlaki
TTL	Laki tulotietojärjestelmästä
VH	Verohallinto
vp	Valtiopäivä
VaVM	Valtionvarainvaliokunnan mietintö
VHL	Laki Verohallinnosta
VM	Valtiovarainministeriö
VML	Laki verotusmenettelystä

1 JOHDANTO

Suomessa asuvilta henkilöiltä ja Suomeen rekisteröidyiltä yrityksiltä ja yhteisöiltä kerätään veroja, joilla rahoitetaan valtion, kuntien, Kansaneläkelaitoksen ja kirkkojen ylläpitämiä yhteiskunnan palveluita. Perustuslaissa on säännös, jossa sanotaan, että verotuksen on perustuttava lakiin ja kaikessa sen toimissa on noudatettava tarkoin lakia (Suomen perustuslaki, 731/1999 2.2 §). Euroopan unionin jäsenmaana Suomen verolainsäädäntöön vaikuttaa myös unionin oikeus, ja Suomen tulee noudattaa myös Euroopan unionin asettamia verotuksen lakisäännöksiä ja implementoida sen antamia direktiivejä kansalliseen lainsäädäntöön.

Verohallinto on valtiovarainministeriön alainen organisaatio, jonka virka alueena on koko maa ja jonka toimivalta on valtakunnallinen (Laki Verohallinnosta, 503/2010 1 §). Sen tehtävänä on verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeudenvallonta. Verohallinnon tehtävä on myös edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehittää Verohallinnon palvelukykyä. (VHL 2.1 - 2 §:t.) Verotusta hoitaa Verohallinnon rinnalla muun muassa Tulli, joka kerää veroa maahantuonnin arvonlisäverosta, tulleista ja muista tulliluonteisista maksuista. Myös Trafín tehtävänalaaan kuuluu kerää ajoneuvoverotuksen piiriin kuuluvia veroja.

Suomessa on eriytetty henkilöverotus ja yritysverotus omiksi veroyksiköiksi. Henkilöverotukseen kuuluvat kaikki luonnolliset henkilöt ja kuolinpesät. Merkittävimpiä henkilöveroja ovat ansiotuloista ja pääomatuloista maksettavat verot (Valtiovarainministeriö 2020, viitattu 10.4.2020). Muita henkilöverotuksen alaisuuteen kuuluvia veroja ovat liikkeen- tai ammatinharjoittajan maksama tuloverotus ja perintö- ja lahjavero. Vuonna 2019 Suomessa maksettiin veroja yhteensä noin 101 miljardia euroa (Tilastokeskus 2020, viitattu 9.4.2020).

Verovuoden päätyttyä Verohallinto tekee päätyneestä verotuksesta verotuspäätöksen. Mikäli verotuspäätöksessä huomataan virhe, joko veroviranomaisen, verovelvollisen tai veronsaajien oikeudenvallontayksikön toimesta, se voidaan jälkikäteen korjata hakemalla siihen muutosta. Muutosverotus kohdistuu aina jo päätyneeseen verotukseen.

Muutosverotus on yläkäsite verotuksen oikaisulle ja verotuksen muutoksenhauille. Verotuksen oikaisu tehdään aina veroviranomaisen aloitteesta joko verovelvollisen vahingoksi tai hyväksi. Tarve

oikaista verotusta voi tulla esille esimerkiksi Verohallinnon suorittamassa verotarkastuksessa. (Verohallinto 2020a, viitattu 10.4.2020.) Muutosta verotukseen voivat hakea verovelvollinen itse sekä jokainen muu, jonka oman veron määrään verotus välittömästi saattaa vaikuttaa tai joka on veron suorittamisesta vastuussa (Laki verotusmenettelystä, 1558/1995 62.1 §). Tällä tavanomaisesti tarkoitetaan verovelvollista tai veronsaajien oikeudenvilvontayksikköä (Räbinä, Myrsky & Myllymäki 2017, 199).

Verotuksen muutoksenhaun menettely on kolmiportainen. Verohallinnon tekemään verotuspäätökseen haetaan muutosta tekemällä oikaisuvaatimuksen verotuksen oikaisulautakunnalle (myöhemmin oikaisulautakunta). Verohallinto voi itse oikaista hyväksyttävät ja selkeät oikaisuvaatimukset. Jos Verohallintoon tullut oikaisuvaatimus tullaan edes joltain osin hylkäämään tai asia on tulkinanvarainen, siirretään oikaisuvaatimus oikaisulautakunnan käsiteltäväksi. Oikaisulautakunnan päätöksistä voi hakea muutosta tekemällä valituksen hallinto-oikeuteen (HaO) ja sen jälkeen korkeimpaan hallinto-oikeuteen (KHO), mikäli korkein hallinto-oikeus myöntää valittajalle valitusluvan. (Räbinä ym. 2017, 229.) Enemmän muutoksenhausta ja sen menettelystä luvussa 3.

Verohallinnolla on ollut käynnissä vuodesta 2013 mittava Valmis-hanke. Sen tarkoituksena oli vaiheittain korvata yhdellä valmisohjelmistolla kaikki Verohallinnon vanhat eri verolajien tietojärjestelmät. Hankkeen tavoitteena oli Verohallinnon toiminnan tehostaminen, verovelvollisen oikeusturvan ja tiedoksisääntöjen parantaminen sekä hallinnollisen taakan keventäminen. Tämän hankkeen rinnalla kulki samaan tahtiin hallituksen toteuttama lakiuudistus, jossa yhdenmukaistettiin ja yksinkertaistettiin verotus- ja veronkantomenettelyä sekä muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmää useimmissa Verohallinnon kantamissa verolajeissa. Lisäksi edistettiin Verohallinnon sähköisiä toimintatapoja ja verotuksen reaaliaikaistamista. (VM 2015, viitattu 10.4.2020.)

Lainsäädäntömuutokset toteutettiin kolmessa vaiheessa, samaan aikaan Verohallinnon ohjelmistojen käyttöönoton kanssa. Ensimmäinen vaihe tuli voimaan 1.1.2017. Siinä yhdenmukaistettiin muutoksenhakumenettelyä, muutoksenhakuajoja ja oma-aloitteisten verojen veromenettelyä. Samalla myös sanktiojärjestelmää kehitettiin ja veronkantolakia (11/2018) uudistettiin. Toisessa vaiheessa tuli voimaan säännöksiä yhteisön verotusmenettelyyn, joka tuli voimaan marraskuussa 2017. Kolmannessa lainsäädäntökokonaisuudessa muutoksia tehtiin henkilöasiakkaiden verotusmenettelyyn ja tuloverotuksen korko- ja sanktiosäännöksiin. Se astui voimaan toukokuussa 2018. (VM 2015, viitattu 10.4.2020.)

Opinnäytetyö tarkastelee ensin lakiuudistuksen ensimmäistä vaihetta ja mitä muutoksia lakiuudistus toi verotusmenettelylakiin muutosverotuksen näkökulmasta. Sen jälkeen työssä perehdytään muutosverotuksen, verotuksen oikaisun ja muutoksenhaun menettelyyn. Edellä mainituilla rajauksilla työstä on selvärajainen kokonaisuus, josta lukija saa helposti kokonaiskuvan henkilöverotuksessa tehtävästä muutosverotuksesta ja siihen vaikuttaneesta lakiuudistuksesta.

Opinnäytetyö etenee niin, että toisessa luvussa lukijalle luodaan kuva mistä kaikki on alkanut. Luvussa taustoitetaan Valmis-hanketta ja hallituksen esitystä 29/2016 vp. Luvussa kolme tarkastellaan hallituksen esitystä 29/2016 vp tarkemmin ja millaisia muutostarpeita lainsäätäjä näki muutosverotuksessa olleen ennen lakiuudistusta. Myöhemmässä kappaleessa on esitelty lainsäätäjän ehdottamat lakiuudistukset mainittuihin ongelmallisiin pykäliin verotusmenettelylaissa. Neljännessä luvussa esitellään viranomaisaloitteinen verotuksen oikaisu ja sen seuraamuksia. Viidennessä luvussa luodaan katsaus verotuksen kolmiportaiseen muutoksenhakujärjestelmään ja Verohallinnon omiin toimielimiin sekä mitä verotukselle tapahtuu lainvoimaisen päätöksen jälkeen. Toiseksi viimeisessä luvussa on johtopäätökset, jossa on yhteenveto työn päälinjoista. Lopuksi pohdinnassa summataan opinnäytetyön tekovaiheet ja oma-arvio.

Opinnäytetyön tutkimusongelmana oli selvittää, mitä on muutosverotus henkilöverotuksen näkökulmasta ja mitä muutoksia siihen vuoden 2017 lakiuudistus synnytti. Tutkimusongelmaa on lähestytty seuraavien tutkimuskysymysten kautta:

- Miksi lakiuudistus oli tarpeellinen?
- Mitä muutoksia lakiuudistuksella haluttiin tehdä verotusmenettelylakiin?
- Mikä on henkilöverotuksen oikaisu ja miten se toteutetaan?
- Mitä on muutoksenhaku henkilöverotuksessa ja mikä on sen tarkoitus?

Opinnäytetyö on toteutettu lainopillisena tutkimustyönä, eli oikeusdogmaattista menetelmää käyttäen. Opinnäytetyössä on lähdemateriaalina käytetty voimassa olevaa lainsäädäntöä, lain valmistelun esitöitä ja oikeuskirjallisuutta. Päälähteenä olen käyttänyt lakia verotusmenettelystä, uudistusta koskevaa hallituksen esitystä (HE 29/2016 vp) sekä Timo Rabinän, Matti Myrskyn & Janne Myllymäen kirjaa Verotusmenettelyn perusteet (vuoden 2017 painos). Lisäksi lain tulkinnan tukena on käytetty Verohallinnon syventäviä vero-ohjeita.

2 VALMIS-HANKE

Pääministeri Juha Sipilän hallituksen ohjelmaan sisältyi laaja Valmis-hanke, jonka tarkoitus oli veromenettelyn kehittäminen. Siihen sisältyi vaiheittain toteutettava Verohallinnon ohjelmistomuutos, jossa yhdellä valmisohjelmalla korvattiin iso joukko vanhoja eri verolajien ohjelmistoja. Päämääränä tässä vuosina 2016 - 2019 toteutetussa uudistuksessa oli hallinnollisen taakan keventäminen, Verohallinnon toiminnan tehostaminen, verovelvollisen oikeusturvan lisääminen, tiedonsaannin parantaminen ja sähköisten toimintamallien edistäminen. (HE 29/2016 vp, 10.) Uudistuksella pyritään myös entistä reaaliaikaisempaan verotukseen. Siihen liittyy viime kädessä myös ajatus joustavasti valmistuvasta verotuksesta, mikä nopeuttaisi mm. yksilöllisiä verotus- ja muutoksenhakuprosesseja ja takaisi siten nykyistä nopeammin varmuuden verotuksen lopputuloksesta. Tämä vähentäisi eri osapuolten kustannuksia ja parantaisi verovelvollisen oikeusturvaa. (VaVM 9/2016 vp, 4.)

Valmis-hankkeen rinnalla hallitus toteutti Verohallinnon kantamia veroja koskevat laajan lakiuudistuskokonaisuuden, joka toteutettiin samaan tahtiin ohjelmistomuutoksen kanssa. Valmis-hankkeen lainsäädäntöuudistukset otettiin käyttöön asteittain (kuvio 1). Kolmen vaiheen kokonaisuudesta ensimmäinen lakiuudistus perustui hallituksen esitykseen 29/2016 vp. Esiitetty lakimuutos tuli voimaan 1.1.2017 ja sen säännöksiä sovellettiin ensi kerran verovuodesta 2017 alkaen. Tällä hallituksen esityksellä toteutettiin lainsäädäntömuutokset, jotka koskivat oma-aloitteisia veroja, verotuksen oikaisua ja muutoksenhakua. Tärkeimpiä sen uudistuksen muutoksia oli, että verolajeja koskevat määräajat yhtenäistettiin sekä ennakkopäätösvalitus laajeni koskemaan kaikkia Verohallinnon tehtävänalaa kuuluvia veroja. Yhdenmukaisen verotuksen- ja veronkantomenettelyn sekä selkeän ajantasaisen sääntelyn ajateltiin parantavan myös verovelvollisen oikeusturvaa ja keventävän hallinnollista taakkaa. Uudistuksen tässä vaiheessa myös apteekkiveroa koskevat tehtävät siirrettiin Verohallinnolle ja apteekkiverosta tuli oma-aloitteinen vero. (HE 29/2016 vp, 10.)

Valmis-hankkeen lakiuudistuksen toinen vaihe, hallituksen esitys 237/2016 vp, koski enimmäkseen yhteisöjen ja luonnollisen henkilön tuloverotusta. Se astui voimaan 1.11.2017 ja sitä sovellettiin ensimmäisen kerran luonnollisen henkilön tuloverotuksessa verovuoden 2018 alusta. Samalla näiden verovelvollisten verotustoiminnot siirtyivät Verohallinnon uuteen tietojärjestelmään. Yhteisöjen tuloverotuksessa lakimuutos astui voimaan jo verovuonna 2017. Tuloverotuksen ennakonkantoa koskeva menettely muuttui lakiuudistuksen myötä muun muassa siten, että ennakot luettiin vero-

tuksessa hyväksi sen mukaisina kuin ne on määrätty. Tuloverotuksen korkojen käsitteet ja korkoseuraamusten laskenta uudistettiin korkolaskennan yhdenmukaistamiseksi. Uudistettu veronkantomenettely laajeni koskemaan myös muun muassa tuloverotusta. (HE 29/2016 vp, 10 - 12.)

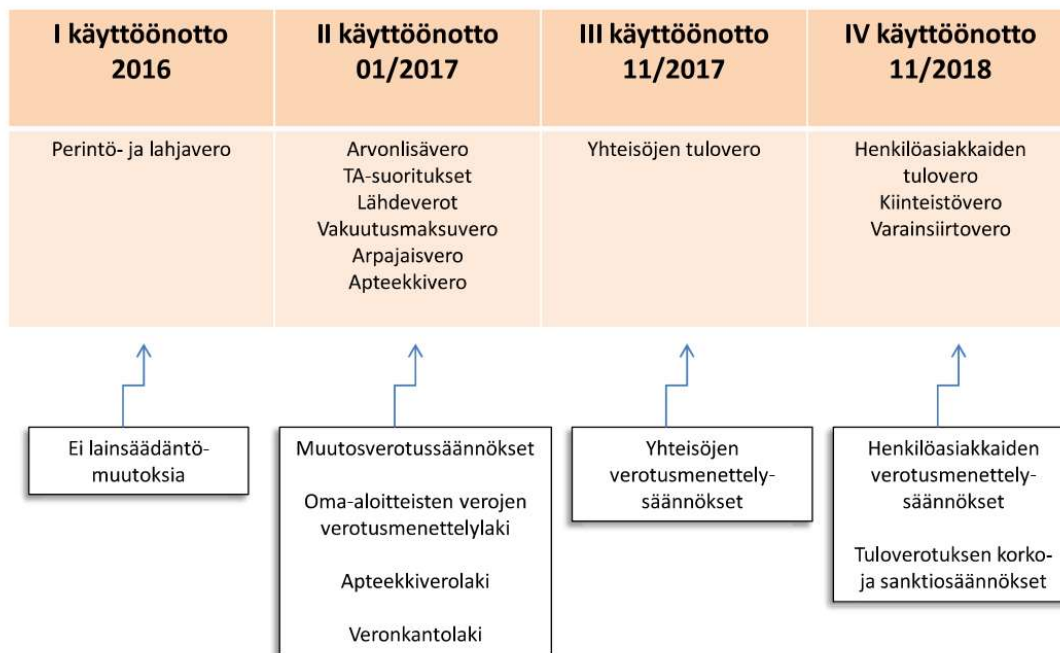
Kolmas vaihe lakiuudistuksessa oli hallituksen esitys 97/2017 vp. Se astui voimaan 1.5.2018. Tämä uudistus koski muun muassa tuloverotusta ja siinä uudistetaan tuloverotuksen seuraamuksia, kuten veronkorotusta ja täydentävää verotuspäätöstä. Se myös samalla mahdollisti eri verovelvollisten verotuksen päättymisen eriaikaisesti. Tuloverotuksessa lisättiin ilmoittamisen ja verotuksen toimittamisen reaaliaikaisuutta. Muiden kuin ensimmäisessä vaiheessa uudistettujen verolajien hallinnollisia seurauksia koskevat säännökset muutettiin siten, että seuraamussäännösten perusrakenne on kaikissa verolajeissa yhtenäinen. Veronkantolaki yhtenäistettiin vasta sitten, kun kaikki verolajit olivat siirtyneet uuteen veronkantomenettelyyn. (HE 29/2016 vp, 11.) Samassa uudistuksessa tavaroiden maahantuonnin arvonlisäverotus siirtyi Tullilta Verohallinnon tehtävänalaaan 1.1.2018 alkaen (Räbinä ym. 2017, 11). Sitä koskeva lakiuudistus tuli voimaan kesällä 2017 ja tietojärjestelmään käyttöönotto marraskuussa 2018 (VaVM 9/2016, 4).

Kansallinen tulorekisterin perustamishanke liittyi kokonaisuudistukseen ja se tuli voimaan 16.1.2018. Tulorekisteristä on säännökset laissa tulotietojärjestelmästä (53/2018). Tulorekisteri on kansallinen sähköinen tietokanta, joka sisältää kattavat palkka-, eläke- ja etuustiedot yksilötasolla. Tiedon tuottajat ilmoittavat tiedot ansiotuloista tulorekisteriin reaaliaikaisesti ja maksukohtaisesti. Tämän rekisterin avulla tarpeelliset tiedot ovat helposti saatavissa yhdestä paikasta reaaliaikaisesti, ja ne ovat helposti hyödynnettävissä viranomaistoiminnassa. (VH 2019b, viitattu 11.4.2020.) Lainsäätäjän tavoitteena on ollut toteuttaa tulotietoja yksilötasolla sisältävä, kattava ja keskitetty tietokanta, johon tiedot ilmoitetaan reaaliaikaisesti, maksukohtaisesti sekä yhteisesti hyväksytyjen standardien mukaan. Pyrkimyksenä on, että rekisterin tietoja tulisivat hyödyntämään useat verovelvollisen tulotietoja omissa toimitissaan tarvitsevat tahot, muun muassa Kansaneläkelaitos ja Verohallinto. (HE 29/2016 vp, 11.) Tulorekisterin ensimmäisessä vaiheessa, vuoteen 2020 mennessä, tulorekisterin on ottanut käyttöön Verohallinto, Kansaneläkelaitos ja eläkelaitos. Tällä hetkellä tulorekisteriin on mahdollista ilmoittaa vain palkkatietoja. Suunnitelmassa on tulorekisterin käyttöönoton toinen vaihe vuonna 2021. Silloin tulorekisteriä käyttäisi myös moni muu viranomainen, kuten muun muassa Valtiokonttori, kunnat ja Tilastokeskus. Sen jälkeen rekisteriin voi lisätä myös henkilön etuustietoja, kuten opiskelu ja eläke. (VH 2019b, viitattu 11.4.2020.)

Alla on havainnollistava kuva Valmis-hankkeen kolmesta eri vaiheesta. Toisin kuin kuvassa mainitaan, on hankkeen kolmas vaihe tullut voimaan toukokuussa 2018.

VALMIS-HANKE

Valmisohjelmiston käyttöönotto verolajeittain sekä käyttöönottoon liittyvät lainsäädäntömuutokset



KUVIO 1. Valmis-hanke ja verotusmenettelyn uudistaminen (VM 2015, viitattu 10.4.2020)

3 HALLITUKSEN ESITYS 29/2016 VP

Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskeväksi lainsäädännöksi eli HE 29/2016 vp esiteltiin eduskunnalle ensimmäisen kerran 17.3.2016, jonka jälkeen 1.4.2016 se lähetettiin valtiovarainvaliokuntaa. Siellä lakiehdotus käytiin läpi, lausutettiin asiantuntijoilla ja tehtiin tarvittavia muutoksia. Valiokunta oli käsittelystään laatinut asiakirjan, joka on nimeltään Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä HE 29/2016 vp verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskeväksi lainsäädännöksi eli VaVM 9/2016 vp. Eduskunta käsitteli valiokunnan korjaamaan lakiehdotuksen kahdessa eri käsittelyssä ja hyväksyi sen lopulta 7.7.2016. (Eduskunta, viitattu 6.5.2020.)

Hallituksen esitys 29/2016 vp oli poikkeuksellisen laaja kokonaisuus. Se sisälsi muutosehdotuksia 40 lakiin ja käsitti lähes 550 sivua. (VaVM 9/2016 vp, 10.) Tiivistetysti muutosverotuksen näkökulmasta hallituksen esityksessä 29/2016 vp ehdotettiin, että veron määräämistä, verotuksen muuttamista ja muutoksenhakua koskevat säännökset sekä yleiset menettelysäännökset yhtenäistettäisiin tiettyjä verolajikohtaisia poikkeuksia lukuun ottamatta. Lisäksi ehdotettiin, että määräaika verovelvollisen muutoksenhauille ja viranomaisaloitteiselle verotuksen oikaisemiselle olisi kolme vuotta verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verotukseen haettaisiin muutosta kaikissa verolajeissa aina ensiasteena oikaisulautakunnalta. Uutena menettelynä ehdotettiin, että ennakkopäätösvalitus koskisi jatkossa kaikkia Verohallinnon tehtäväalaan kuuluvia verolajeja. (HE 29/2016 vp, 27.)

Valtiovarainvaliokunta mietinnössään hyväksyi hallituksen esityksessä 29/2016 vp ehdotetut lakiuudistukset muutamin lakiteknisin korjauksin. Valiokunta kumminkin huomautti, että lakiuudistuksen toteutuksessa oli syytä painottaa verovelvollisten oikeutettuja odotuksia verotuksen ennakoitavuudesta ja ratkaisujen pysyvyyteen liittyvästä oikeusvarmuudesta. Valiokunta piti lisäksi tärkeänä sitä, että uudistuksen vaikutuksia seurataan huolellisesti. (VaVM 9/2016 vp, 3.) Lakiuudistuksen laajuuden takia sen vaikutusten kattava arviointi on haastavaa. Valiokunnan mielestä erityistä seurantaa tulisi kohdistaa oikaisu- ja muutoksenhakujärjestelmän muutosten vaikutuksiin, mahdollisen muutoksenhaun katveeseen sekä lakiuudistuksen vaikutuksesta tuomioistuimien asiaryhmiin. (VaVM 9/2016 vp, 10.)

3.1 Muutosverotuksen ongelmakohtia ennen lakiuudistusta

Ennen lakiuudistusta lainsäätäjät oli nähnyt keskeisenä ongelmana muutosverotusta koskevien säännösten ja menettelyjen epäyhtenäisyyden eri verolajeissa. Verotuksen toimittamista, sen oikaisemista ja veron määräämistä koskevien määräaikaerojen erot eri verolajeissa johtivat tietyissä tilanteissa siihen, että samaa taloudellista tapahtumaa saatettiin käsitellä verotuksessa eri tavoin. Tyypillisesti tämä tuli esille verotarkastuksen jälkeisissä verotustoimissa, jolloin ilmoittamaton myynti jäi arvonlisäverotuksessa määrääjän päättämisen takia verottamatta, vaikka sama myynti voitiin tuloverotuksessa lukea veronalaiseksi tuloksi verotuksen oikaisuna. (HE 29/2016 vp, 27.)

Ongelmana silloisissa säännöksissä oli, että verotuksen oikaisun edellytykset poikkesivat eri verolajeissa toisistaan. Esimerkiksi oma-aloitteisten verojen määräämisen edellytyksistä ei ollut laissa säännelty, mutta maksuun pantavien verojen määräämisestä taas löytyi useampi edellytyksen toteuttava tekijä. Muutosverotuksessa oli myös perusteltuja tiettyjen verolajien erityispiirteistä johtuvia menettelyeroja. Sääntelyissä oli kuitenkin sellaisia toisistaan poikkeavia asiallisia edellytyksiä ja määräaikoja, joiden yhtenäistäminen oli lakiuudistuksen myötä perusteltua. (HE 29/2016 vp, 27.)

Muutoksenhakumenettely oli ennen lakiuudistusta epäyhtenäinen, koska tuloverotuksessa ensiasia-teen muutoksenhakuelimenä toimi oikaisulautakunta, arvonlisäverotuksessa hallinto-oikeus ja enakkoperinnässä Verohallinto. Tämä johti tilanteeseen, jossa samaa verokautta tai verovuotta koskevat eri verolajien muutoksenhakuasiat käsiteltiin eri muutoksenhakujärjestelmissä. Myös muutoksenhakuajat olivat eripituiset eri verolajeilla. (HE 29/2016 vp, 28.)

Muutosverotusta koskevan järjestelmän epäyhtenäisyys oli Verohallinnolle toiminnallinen ja taloudellinen rasite. Koska kutakin verolajia varten oli jouduttu tekemään oma muutosverotuksen tietojärjestelmä, vaati se myös enemmän resursseja niiden ylläpitoon. Näitä tietojärjestelmiä varten oli ylläpidettävä verolajikohtaisia ohjeistuksia, lomakkeita ynnä muuta, jotka johtivat Verohallinnon kustannusten kertaantumiseen. (HE 29/2016 vp, 28.)

Verovelvollisen näkökulmasta muutosverotuksen kokonaisjärjestelmän kenttä oli hajanainen ja sekava, se oli omiaan heikentämään verovelvollisen oikeusturvan toteutumista. Toimivallan hajautuminen ja eri verolajeissa olleet erilaiset edellytykset puuttua saman ajankohdan taloudellisiin ajankohtiin merkitsivät verovelvolliselle muutoksenhakukustannuksien kasvua, koska prosessin ajaminen edellytti kirjelmiä eri viranomaisille ja tuomioistuimille. (HE 29/2016 vp, 28.)

Koska muutosverotuksen määräajat olivat ennen lakiuudistusta pitkiä, niin vireillä oli paljon myös vanhempia vuosia koskevia veroprosesseja, joissa asioiden selvittäminen oli usein hankalaa. Tämä vaikutti Verohallinnon tehokkuuteen ajantasaisessa verotuksessa. Verohallinto joutui ylläpitämään vanhoja verosovelluksia, vaikka muutosverotuksessa käsiteltiin vain muutamia vanhempien vuosien tapauksia. Tuloverotuksessa käsiteltiin vuosittain noin 80 000 oikaisuvaatimusta. Viiden vuoden muutoksenhakuajasta huolimatta, oikaisuvaatimuksista noin 74 prosenttia tuli vireille verotuksen päättymisvuoden ja sitä seuranneiden kahden vuoden aikana. Myös kansainvälisesti vertaillen verotuksen muutoksenhakuajat olivat Suomessa poikkeuksellisen pitkiä. (HE 29/2016 vp, 28.)

3.2 Lainsäätäjän muutosehdotuksia

Viranomaisaloitteisesti tehtävästä verotuksen oikaisusta lainsäätäjä oli hallituksen esityksessä 29/2016 vp ehdottanut, että eri verolajien verotuksen muuttamista verovelvollisen hyväksi koskeva sääntely yhtenäistettäisiin. Verohallinto oikaisisi havaitsemansa verovelvollisen verotusta koskevan virheen verovelvollisen hyväksi virheen laadusta, tai sen aiheuttajasta riippumatta. Muutos voitaisiin tehdä verovelvollisen hyväksi riippumatta siitä, onko virhe tapahtunut verovelvollisen ilmoituksessa, Verohallinnon päätöksessä tai muussa tilanteessa. Oikaisua ei voitaisi tehdä, jos asia olisi valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Vastaavasti meneteltäisiin perintö- ja lahjaverotuksessa, varainsiirtoverotuksessa ja kiinteistöverotuksessa. Esitetty sääntely selkeyttäisi menettelyä arvonlisäverotuksessa ja muissa oma-aloitteisissa veroissa siten, että havaitut virheet voitaisiin viranomaisaloitteisesti oikaista. (HE 29/2016 vp, 35.)

Verotusta voitaisiin oikaista, vero määrätä tai päätöstä oikaista verovelvollisen hyväksi yleisen kolmen vuoden määräajan kuluessa. Verovelvollisen vahingoksi tehtävää verotuksen oikaisua, veron määräämistä ja päätöksen oikaisua koskeva sääntely ehdotettiin yhtenäistettäväksi. Verotusmenettelylaissa, perintö- ja lahjaverolaissa (378/1940), varainsiirtoverolaissa (931/1996) ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaissa (768/2016) säädettäisiin yhtenäisesti niistä tilanteista, jolloin toimitettua verotusta tai muuta verotuspäätöstä voidaan muuttaa verovelvollisen vahingoksi. (HE 29/2016 vp, 35.)

Pääsääntö olisi, että verotusta voitaisiin oikaista, vero määrätä tai päätöstä oikaista säädetyssä määräajassa lähtökohtaisesti virheen laadusta tai perusteesta riippumatta. Muutosta ei voitaisi kuitenkaan tehdä, eikä veroa määrätä, jos Verohallinto olisi selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian joko päätöksellään tai päätöksen tekemättä jättämisellä. Hallintopäätöksen pysyvyyden periaatteen soveltaminen edellyttää kuitenkin sitä, että ratkaisun tehneellä viranomaisella on ollut käytössä oikeat ja riittävät tiedot asian ratkaisemiseksi. Tämän vuoksi säädettäisiin erikseen, että verotusta voitaisiin kuitenkin muuttaa, jos ratkaisu asiassa olisi perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen, taikka jos asiassa olisi ilmennyt sellaista uutta selvitystä, joka olisi voinut vaikuttaa asian ratkaisuun. Luottamuksensuojaa koskeva sääntely estäisi tietyissä tilanteissa verotuksen muuttamisen. (HE 29/2016 vp, 35.)

Valiokunta pitää mietinnössään 9/2016 vp kenties kaikkein olennaisimpana muutoksena sitä, että verotusta voitaisiin oikaista verovelvollisen vahingoksi kolmen vuoden määräajassa ilman, että siihen liittyy minkäänlaista verovelvollisen laiminlyöntiä. Sääntely ennen lakiuudistusta poikkesi siten, että oikaisujen edellytyksenä oli puutteellinen, erehdyttävä tai väärä veroilmoitus, muu tieto tai asiakirja tai muu ilmoitusvelvollisuuteen liittyvä laiminlyönti. Lakiuudistuksen jälkeen riittäisi siis, että verotuksessa on virhe. Virheen korjaaminen estyisi vain silloin, kun veroviranomainen on nimenomaisesti ja todennettavasti ratkaissut asian. Sääntely liittyy yhtäältä tavoitteeseen oikeasta ja verovelvollisten kesken tasapuolisesta verotuksesta ja toisaalta verojärjestelmälle asetettuihin tehokkuustavoitteisiin. (VaVM 9/2016 vp, 6 - 7.) Viranomaisaloitteisten verotuksen muutosten määräaikojen ja edellytysten yhdenmukaistaminen helpottaisi verotarkastustoimintaa (Myrsky 2016, 478).

Nimenomaisesti ratkaistu asia tarkoittaisi sitä, että asia olisi Verohallinnon selvittämien ja verovelvollisen ilmoittamien tietojen perusteella ratkaistu. Jos tiedot myöhemmin osoittautuisivat puutteellisiksi, virheellisiksi taikka asiaan ilmeni uutta selvitystä, päätöstä tai ratkaisua voitaisiin tältä osin oikaista verovelvollisen vahingoksi. Esimerkiksi tilanteissa, joissa verotusta on oikaistu tai veroa on määrätty verovelvollisen vahingoksi, uusi sääntely mahdollistaisi verotuksen oikaisun tai veron määräämisen verovelvollisen vahingoksi, jos aikaisempi päätös olisi tehty väärin tai puutteellisten tietojen perusteella. Tulkinta-apuna käytettäisiin oikeuskäytäntöä, joka koskee luottamuksensuojaa verotuksessa. Korkein hallinto-oikeus on useissa ratkaisuissaan katsonut, että aikaisempi samaa asiaa koskeva viranomaisen kannanotto voi synnyttää myöhempään ratkaisuun luottamuksensuojan vain, jos kysymys on nimenomaisesta kannanotosta juuri sellaiseen asiaan, josta nyt on kysymys. Nimenomainen kannanotto edellyttää käytännössä sitä, että Verohallinto on selvittänyt ja siten ratkaissut asian. (HE 29/2016 vp, 35.)

Verohallinto ei voisi oikaista verotusta tai päätöstä tai määrätä veroa verovelvollisen vahingoksi, jos asia on nimenomaisesti ratkaistu ja ratkaisu on perustunut oikeisiin ja riittäviin tietoihin, vaikka ratkaisu asiassa olisi ollut lainvastainen tai vastoin oikeuskäytäntöä. Virheen korjaaminen olisi tällaisessa tilanteessa veronsaajan muutoksenhaun varassa. Kun otetaan huomioon, että verotuksessa sovelletaan massamenettelyä, oikaisemisen estävän ratkaisun ei kuitenkaan voitaisi katsoa syntyvän automaatiomenettelyssä. Asiaa ei tällöin olisi verotuksessa nimenomaisesti ratkaistu. (HE 29/2016 vp, 36.)

3.2.1 Määräaikojen laskennan ajankohta

Hallituksen esityksessä 29/2016 vp ehdotettiin, että perintö- ja lahjaverotuksessa, kiinteistöverotuksessa sekä varainsiirtoverotuksessa otettaisiin käyttöön verotuksen muuttamisen ja muutoksenhaun määräaikojen laskennassa verotusmenettelylaissa säädetty verovuoden käsite. Sääntely yhtenäistäisi määräaikojen laskennan eri verolajeissa niin pitkälle kuin se on verolajikohtaiset erityispiirteet huomioon ottaen mahdollista. Sääntely tarkoittaisi sitä, että useimmissa tilanteissa niin viranomaisaloitteisessa muutosverotuksessa kuin verovelvollisen muutoksenhaussa sama taloudellinen tapahtuma voitaisiin käsitellä kaikissa verolajeissa yhtenäisen määräajan puitteissa. (HE 29/2016 vp, 36.)

3.2.2 Verotuksen oikaisun ja päätöksen oikaisun määräaika

Eri verolajien määräaikojen yhtenäistämistä ehdotettiin verotuksen oikaisun, veron määräämisen ja päätöksen oikaisun osalta. Yleinen määräaika olisi kolme vuotta verovuoden, kalenterivuoden tai tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verohallinto voisi siten oikaista verotusta, ja määrätä verovelvollisen suoritettavaksi oikean määräisen veron pääsääntöisesti kolmen vuoden määräajassa. Määräaika vastaisi samalla verovelvollisen muutoksenhakuaikaa. Määräaikojen yhdenmukaistaminen varmistaisi sen, että kaikissa verolajeissa verotarkastuksen perusteella tehdyt verotustoimet voisivat pääsääntöisesti kohdistua samaan taloudelliseen tapahtumaan. (HE 29/2016 vp, 36.)

Valiokunta piti mietinnössään oikaisun tai muutoksenhaun määräajan lyhentymistä viidestä vuodesta kolmeen vuoteen perusteltuna. Määräaikojen lyhentämistä puolsivat muun muassa tehokkuusajatus, jossa halutaan ohjata verotusta reaaliaikaisempaan suuntaan. Valiokunnalla oli myös tiedossa, että suurin osa tuloverotuksessa tehdyistä muutosvaatimuksista oli tehty ennen kolmen vuoden kulumista. Tämä asia puolsi muutoksenhakuajojen yhtenäistämistä kolmeen vuoteen. Kansainvälisessä vertailussa kolmen vuoden muutoksenhakuaja on pitkä. (VaVM 9/2016 vp, 5.)

3.2.3 Jatkettu määräaika

Uutena menettelynä ehdotettiin säädettäväksi veroviranomaisen harkintaan perustuvasta oikeudesta jatkaa verovelvollisen vahingoksi tehtävän verotuksen oikaisun, veron määräämisen ja päätöksen oikaisun määräaika. Menettely olisi tarkoitettu poikkeukselliseksi ja sovellettavaksi vain niissä verointressiltään merkittävässä tilanteissa, joissa Verohallinnosta riippumattomista syistä oikeita ja riittäviä tosiasiatietoja verotuspäätöksen tekemiseksi ei ehditä saada. Tai asioissa, joissa sitä ei riittävästi ehditä selvittää ennen verotuksen muuttamiseen liittyvän määräajan päättymistä ja valvontatoimi olisi tämän vuoksi yleisen määräajan päättyessä kesken. Määräajan jatkaminen voisi perustua myös verovelvollisen menettelyyn. Määräaika voitaisiin jatkaa, jos verovelvollinen antaisi asiaa koskevan ilmoituksen, tai muun selvityksen poikkeuksellisen myöhään. Jos määräajan jatkamisen edellytykset täytyisivät, Verohallinto voisi jatkaa määräaika yhdellä vuodella. Päätös määräajan jatkamisesta olisi tehtävä ennen kolmen vuoden määräajan päättymistä. (HE 29/2016 vp, 36.)

Valiokunnan mietinnössä 9/2016 vp asiantuntijat kohdistivat toisaalta antamissaan lausunnoissa vahvaa kritiikkiä erityisesti verotuksen oikaisuun ja muutoksenhakuun liittyvän menettelyn tasapuolisuuden osalta. Kritiikin keskiössä oli uusi, kaikkiin verolajeihin sovellettava kolmen vuoden aika, jonka kuluessa verotusta voitaisiin oikaista. Määräaika olisi ehdoton verovelvollisille. Verovelvollisen vahingoksi tehtävän viranomaisaloitteisen oikaisun aikaa voitaisiin sitä vastoin jatkaa erityistilanteesta riippuen yhdestä vuodesta kuuteen vuoteen. Juuri näiden joustojen on katsottu synnyttävän epätasapuolisen asetelman ja heikentävän verovelvollisen oikeusturvaa. (VaVM 9/2016 vp, 4 - 5.)

Valiokunta kumminkin huomautti mietinnössään 9/2016, että verovelvollisella on oikaisuasiassa tehtävään päätökseen aina muutoksenhakuoikeus. Tämä koskee myös kolmen vuoden määräajan

jälkeen tehtäviä oikaisuja. Tämän perusteella Valiokunta, että verovelvollisen oikeusasema on muutoksenhakuoikeuden osalta turvattu. Hallituksen esityksen (29/2016) perusteluista ilmenee lisäksi se, että verotusta voidaan oikaista määräajan jälkeen valvontatoimeen liittyvässä kysymyksessä myös verovelvollisen eduksi. Menettelyllisesti oikein on, että verotuspäätöstä tehdessä tulee ottaa huomioon sekä verovelvollisen eduksi että hänen vahingokseen puhuvat seikat. Olennaista on, että Verohallinto huolehtii aktiivisesti näistä oikaisuista myös tilanteissa, joissa oikaisu tehdä verovelvollisen eduksi. (VaVM 9/2016 vp, 6.)

3.2.4 Oikaisuvaatimusmenettely

Esityksessä ehdotettiin, että kaikissa Verohallinnon kantamissa veroissa olisi yhtenäinen valitusvaihetta edeltävä oikaisuvaatimusmenettely. Oikaisuvaatimusmenettely koskisi yleisesti Verohallinnon tekemää verotusta ja veronkantoa koskevia päätöksiä, ennakkoratkaisuja lukuun ottamatta. Oikeushallinnon tavoitteena oli ollut jo pitkään oikaisuvaatimusmenettelyn laajentaminen uusiin asiaryhmiin, ja ajan saatossa oikaisuvaatimusmenettelystä oli muodostunut oikeusturvajärjestelmän yleinen kehittämissuunta. Oikaisuvaatimusmenettely oli otettu ensivaiheessa käyttöön välillisen verotuksen autoverotuksessa ja tulliverotuksessa. (HE 29/2016 vp, 38 - 39.)

Oikaisuvaatimusmenettely ehdotettiin toteutettavan oikaisulautakuntamenettelynä. Näin ollen Verohallinnon kantamiin veroihin sovellettaisiin yhtenäistä oikaisuvaatimusmenettelyä, mikä edistäisi hallinnollista tehokkuutta. Oikaisulautakunta oli saavuttanut itsenäisen ja vakiintuneen aseman verotuksen kolmiportaisessa muutoksenhakujärjestelmässä. (HE 29/2016 vp, 39.)

Oikaisuvaatimusmenettely tulisi vähentämään hallinto-oikeuteen siirtyvien veroasioiden määrää, koska oikaisulautakuntakäsittelyn yhteydessä olisi paremmin mahdollista selkeyttää asian oikeudellinen ongelma, selvittää tosiseikasto ja antaa perusteltu päätös. Samoista syistä oikaisulautakunta parantaisi myös valitusten käsittelyn edellytyksiä hallinto-oikeudessa. (HE 29/2016 vp, 39.) Yhdenmukaisen oikaisuvaatimusmenettelyn soveltaminen lisäisi muutoksenhakuasioissa Verohallinnon toiminnan hallinnollista tehokkuutta, sillä oikaisuvaatimusmenettely koskisi kaikkia Verohallinnon kantamia veroja (Myrsky 2016, 478). Ottaen huomioon oikaisuvaatimusmenettelyn yleistymisen ja uudistuksen vaikutukset asioiden käsittelyssä Verohallinnossa ja tuomioistuimissa, oikaisuvaatimusmenettelyn käyttöönotto ei tulisi minkään asiaryhmän kohdalla pidentämään kokonaiskäsittelyaikoja (HE 29/2016 vp, 39).

Veron- ja maksuvelvollisen olisi pääsääntöisesti tehtävä oikaisuvaatimus oikaisulautakunnalle kolmen vuoden kuluessa verovuoden, kalenterivuoden tai tilikauden päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien. Muutoksenhakuaika olisi sama kuin yleinen viranomaisaloitteisen verotuksen muuttamisen määräaika. (HE 29/2016 vp, 39.)

3.2.5 Valitus hallinto-oikeuteen

Esityksessä ehdotettiin, että verovelvollisen valitusaikaa hallinto-oikeuteen oikaisulautakunnan päätöksestä lyhennettäisiin. Valitus hallinto-oikeuteen tulisi lakiuudistuksen jälkeen tehdä 60 päivän kuluessa oikaisulautakunnan päätöksen tiedoksisaannista. Tiedoksisaannin katsottaisiin tapahtuneen pääsääntöisesti seitsemäntenä päivänä siitä, kun päätös on annettu postin kuljetettavaksi. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön määräaika alkaa kulua lautakunnan päätöksen tekemisestä. Verovelvollisen laadittua oikaisuvaatimuksen ja saatua siihen perustellun päätöksen, häneltä voidaan odottaa kohtuullisen nopeaa reagointia asian saattamiseksi valitusteilse hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Käytännön kautta saadun kokemuksen mukaan, verovelvolliset reagoivat ripeästi suurimmassa osassa tapauksista. Ehdotus lyhentäisi muutoksenhakuasioiden kokonaiskäsittelyaikoja, mikä puolestaan lisää Verohallinnon ja tuomioistuinten tehokkuutta. Tuloverotuksessa valitus hallinto-oikeuteen tehdään noin kahdessa kolmasosassa tapauksista alle kolmessa kuukaudessa oikaisulautakunnan päätöksestä. (HE 29/2016 vp, 39.)

Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön muutoksenhakuaikaa hallinto-oikeuteen lyhennettäisiin ja yhtenäistettäisiin. Ennen lakiuudistusta veronsaajien muutoksenhaun määräaika vaihteli verolajeittain. Ehdotettu muutoksenhakuaika olisi tulo- ja kiinteistöverotuksessa neljä kuukautta verovelvollisen verotuksen päättymisestä tai muissa tilanteissa 60 päivää verotusta koskevan muun päätöksen tekemisestä. Ennakkoratkaisua koskevassa asiassa muutoksenhakuaika olisi kuitenkin 30 päivää päätöksen tekemisestä, kuten nykyisinkin. Arvonlisäverotuksessa veronsaajien oikeudenvilvontayksikön muutoksenhakuaika piteneisi 30 päivästä 60 päivään. (HE 29/2016 vp, 40.)

3.2.6 Ennakkopäätösvalitusmenettely

Ennakkopäätösvalitusmenettelyn ehdotettiin ulottuvan kaikkiin verolajeihin. Ennakkopäätösvalitusmenettelyn käyttöönotto olisi perusteltua erityisesti sellaisissa verolajeissa, joissa sovelletaan kolmiportaista muutoksenhakujärjestelmää ja joissa ensivaiheena haettaisiin muutosta oikaisulautakunnalta. Oikaisulautakunnan päätöksestä voisi hakea ennakkopäätösvalituslupaa korkeimmalta hallinto-oikeudelta. (HE 29/2016 vp, 40.)

Ennakkopäätösvalitusmenettelyn laajentamisen avulla verotuksen ennustettavuus, oikeusvarmuus ja yhtenäisyys parantuisi. Tulinnanvaraisiin kysymyksiin saataisiin erityisissä tilanteissa nopeammin ylimmän oikeusasteen ratkaisu. Menettelyn ulottaminen kaikkiin verolajeihin parantaisi verovelvollisten oikeusturvaa sekä verojärjestelmän yleistä toimivuutta lisäämällä verotuksen yhtenäisyyttä, ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta. (Myrsky 2016, 478.)

3.2.7 Perustevalitus

Hallituksen esityksessä 29/2016 vp ehdotettiin, että perustevalituksesta luovuttaisiin. Sen katsottiin olevan verotukseen liittyvänä oikeussuojakeinona varsin tehoton, ja käytettävyys oli suppea. Verovelvollisen oikeussuojan kannalta perustevalituksen poistaminen ei aiheuttaisi merkittävää oikeussuojan kaventumista. Hallintotuomioistuimista kerättyjen arvioiden mukaan niissä käsiteltiin vuosittain yhteensä vain muutamia kymmeniä veroasioita koskevia perustevalituksia. Verovelvollisella oli perustevalituksen poistamisesta huolimatta edelleen käytössään ylimääräiset muutoksenhakukeinot, kuten päätöksen purkumenettely. (HE 29/2016 vp, 40.)

Valiokunnan kuulemat asiantuntijat olivat olleet hyvin paljon eri mieltä myös keskenään siitä, mitä perustevalitukselle olisi kuulunut tehdä. Valiokunta kumminkin hyväksyi mietinnössään 9/2016 vp perustevalituksen lakkauttamisen asiantuntijoiden lausunnoista huolimatta. Valiokunnan mukaan perustevalitus ei ollut linjassa esitetyn muutoksenhaun kehityssuunnan kanssa sekä se olisi voinut jäädessään tehnyt tyhjäksi uudistuksen yleiset tavoitteet. Hallituksen esityksen 29/2016 vp ehdotusta tukee myös se, että perustevalitusta käytettiin harvoin, eikä se ollut käytössä yleisesti kaikissa verolajeissa. (VaVM 9/2016, 7.)

4 VIRANOMAISALOITTEINEN VEROTUKSEN OIKAISU

Luvuissa 4 ja 5 käydään läpi henkilöasiakkaan muutosverotusta viranomaisaloitteisen toimittaman oikaisun näkökulmasta sekä verovelvollisen tai veronsaajien oikeudenvallontayksikön muutoksenhaun johdosta. Luvuissa viitatu lait ja oikeuskäytänteet ovat tulleet voimaan lakiuudistuksen (HE 29/2016 vp) jälkeen. Luvuissa on nähtävissä muutoksen kohteena olleiden lakipykälien nykyinen muoto.

Muutosverotusta voidaan pitää yleiskäsitteenä, joka sisältää verotuksen oikaisemisen ja muutoksenhaun. Verotuksen oikaiseminen tapahtuu ainoastaan viranomaisaloitteisesti. Muutosta verotukseen voivat hakea verovelvollinen sekä veronsaaja (VHL 62.1 - 2 §). Henkilöasiakkaan tuloverotuksessa Verohallinto tekee verotuspäätöksen verovelvollisen veroilmoituksen, tai muun ilmoitetun tiedon perusteella. Viranomaisen aloitteesta tapahtuva verotuksen oikaisu ja verotukseen vaadittu muutoksenhaku kohdistuvat aina päättyneeseen verotukseen. (Räbinä ym. 2017, 199.)

Viranomaisaloitteisesti tehtävää verotusta voidaan muuttaa verovelvollisen vahingoksi tai hyväksi pääsääntöisesti yleisen kolmen vuoden määräajassa. Yleinen kolmen vuoden määräaika on sama, kuin verotuksen muutoksenhaun määräaika. Erityisissä tilanteissa voidaan verotusta oikaista verovelvollisen vahingoksi pidemmälläkin määräajalla poikkeamalla yleisen kolmen vuoden määräajasta. Poikkeaminen yleisen kolmen vuoden määräajasta on käytännössä käsillä vain silloin, kun verotusta oikaistaan verovelvollisen vahingoksi. Tällaisia erityisiä tilanteita ovat jatkettu määräaika, pidennetty määräaika ja rikosperusteinen verotuksen muuttamisen määräaika. Näistä erityistilanteista on säännökset verotusmenettelylain 56 a – 56 c §:issä. (Räbinä ym. 2017, 201.)

Lähtökohtaisesti verotuksen oikaiseminen ei edellytä asiallisten edellytysten täyttymistä. Tarkoitetaan sitä, että yleisessä kolmen vuoden määräajassa verotuksessa kaiken laatuiset virheet voidaan viranomaisaloitteisesti oikaista verovelvollisen vahingoksi tai hyväksi. Sen sijaan tilanteissa, joissa sovelletaan pidempiä määräaikoja, verotusta voidaan viranomaisaloitteisesti muuttaa yleisen kolmen vuoden määräajan jälkeen vain, mikäli laissa tyhjentävästi säädetyt asialliset ehdot täyttyvät. (VML 56a - 56c §:t.) Verotuksen oikaisua koskevien eri säännösten soveltamisedellytykset tulee ratkaista asiakohtaisesti. Jos verotuksessa on useampia virheitä, kuten verottamatta jääneitä tu-

loeriä tai aiheettomia vähennyksiä, kunkin virheen oikaisuedellytykset ja määrääjat ratkaistaan erikseen. Viranomaisaloitteisen verotuksen oikaisua koskeva sääntely on pääsääntöisesti verolajista riippumaton eli periaatteet ovat kaikissa verolajeissa samat. (Räbinä ym. 2017, 200 - 202.)

4.1 Verohallinnon oikaisu verovelvollisen hyväksi

Verotusmenettelylain 55 §:ssä on säännökset verotuksen oikaisemisesta verovelvollisen hyväksi. Verotuksen oikaisu tarkoittaa sitä, että jos verovelvollisen verotuksessa on virhe, jonka johdosta verovelvolliselle on määrätty liikaa veroa, tulee Verohallinnon oikaista verotusta verovelvollisen hyväksi. Lähtökohtaisesti Verohallinto voi oikaista kaiken laatuiset virheet verovelvollisen hyväksi. Yleisimmät virheet ovat lasku-, kirjoitus- tai tallennusvirheet. Käytännössä kumminkin Verohallinnon oikaisu verovelvollisen hyväksi ulottuu vain virheisiin, jotka ovat selviä ja ilmeisiä. Tulkinnanvaraisissa virheissä verotuksen oikaisu on verovelvollisen muutoksenhaun varassa. Verotusta voidaan oikaista yleisen kolmen vuoden määräajassa ja se koskee kaikkia verolajeja. (Räbinä ym. 2017, 204.)

Verotusta ei oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu (VML 55.4 §). Jos siis sama asia on tuomioistuimessa aiemmin ratkaistu samalla perusteella, ratkaistua asiaa koskevaa verotuksen oikaisua verovelvollisen hyväksi ei voida tehdä. Kysymys on tuomioistuimen päätöksen oikeusvoimavaikutuksesta, *res juridicata*, joka tarkoittaa päätöksen sisällön pysyvyyttä ja sitouvuutta. Sen sijaan verotusta voidaan oikaista verovelvollisen hyväksi, jos aikaisemmin Verohallinnon tai oikaisulautakunnan tekemässä päätöksessä on selvä virhe, jonka viranomaisen havaitsee. (Räbinä ym. 2017, 205.)

4.2 Verohallinnon oikaisu verovelvollisen vahingoksi

Verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi rajatummin, kuin verotuksen oikaisua verovelvollisen hyväksi. Verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi vain, jos verotusmenettelylaissa säädetyt edellytykset täyttyvät. Verotusta voidaan oikaista riippumatta siitä, onko virhe tapahtunut verovelvollisen tai Verohallinnon menettelystä. (Räbinä ym. 2017, 206.) Verotusta voidaan oikaista verotusmenettelylain mukaan, jos ratkaisu asiassa on perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen taikka asiassa on ilmennyt sellaista uutta selvitystä, joka olisi voinut

vaikuttaa asian ratkaisuun. Kirjoitusvirhe, laskuvirhe tai muu niihin verrattava erehdys voidaan oikaista (VML 56.3 §). Oikaisua ei tehdä, jos asiaan on jo haettu muutosta ja se on jo ratkaistu (VML 56.4 §). Verohallinto voi jättää vahingoksi oikaisun tekemättä myös, mikäli kyseessä on vähäinen tulo, eikä verotuksen tasapuolisuus tai muu syy edellytä verotuksen oikaisemista (VML 58 §).

Pääsääntö on, että verotusta voidaan muuttaa verovelvollisen vahingoksi yleisen kolmen vuoden määräajassa. Määräaika lasketaan tuloverotuksessa verotuksen päättymisen seuraavasta vuodesta. Erityistilanteissa verotuksen oikaisun määräpäivää voidaan jatkaa, jos laissa säännellyt edellytykset täyttyvät. Lainsäätäjä on pidempiä määräaikoja koskevalla sääntelyllä pyrkinyt varmistamaan verotuksen oikeellisuuden sekä sen, että näissä kolmessa erityistilanteessa asiat voidaan selvittää asianmukaisia menettelytapoja käyttäen. Mainitut erityistilanteet ovat yleisesti vaativia ja laajoja asiakokonaisuuksia, jotka saattavat vaatia myös rajat ylittävää viranomaisyhteistyötä. Näissä tilanteissa yleinen kolmen vuoden määräaika saattaisi muodostua liian lyhyeksi ajaksi, jotta asia saataisiin verotuksen näkökulmasta riittävästi selvitettyä. (Räbinä ym. 2017, 211.)

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi edellyttää aina, että verovelvolliselle varataan tilaisuus tulla kuulluksi ennen päätöksen tekoa (VML 26.3 §). Verotuksen oikaisua koskevasta päätöksessä tulee käydä ilmi päätöksen perustelut ja se, minkä säännöksen nojalla verotusta on oikaistu (VML 26b.1 §).

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO:2018:60 oli kyse siitä, että verovelvollinen oli omistanut 45 prosenttia X Oy:n osakkeista. Verohallinto oli toimittanut 13-vuotiaalle verovelvolliselle verovuotta 2012 koskevan esitäytetyn veroilmoituksen, mutta tätä ei ollut palautettu Verohallinnolle. X Oy:ssä oli vuonna 2014 toimitettu verotarkastus, jossa oli todettu, että X Oy oli antanut verovelvolliselle peiteltyä osinkoa. Verovelvollisen verotusta verovuodelta 2012 oli tämän vuoksi oikaistu hänen vahingokseen niin, että hänen tuloihinsa oli lisätty peitellyn osingon määrä ja hänelle oli määrätty verotusmenettelylain nojalla veronkorotusta.

Korkein hallinto-oikeus totesi, ettei verovelvollinen ollut alaikäisenä itse vastuussa veroilmoituksensa antamisesta, vaan tehtävä oli verotusmenettelystä annetun lain 9 §:n mukaan kuulunut hänen holhoojilleen eli edunvalvojina toimineille vanhemmilleen, joita verovelvollinen ei ollut voinut valita ja joiden toimintaan hän ei ollut voinut vaikuttaa. Säännöstä ei siten voitu tulkita niin, että alaikäiselle verovelvolliselle määrättäisiin lainkohdan mukainen seuraamus yksinomaan hänen edunvalvojansa toiminnan perusteella.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että lainkohdan sanamuotoa, jossa viitataan verovelvolliseen sellaisena tekijänä, joka on antanut virheellisen tai vaillinaisen veroilmoituksen, voitiin tulkita lähtökohdaisesti niin, että se kattoi verovelvollisen oman menettelyn lisäksi myös tämän edustajan menettelyn. Siten veronkorotus voitiin määrätä lievennettynä.

4.2.1 Jatkettu määräaika

Ensimmäisenä erityistilanteena on jatkettu määräaika. Verohallinto voi jatkaa oikaisun määräaikaa pääsääntöisen yleisen kolmen vuoden määräajan lisäksi vielä yhdellä vuodella. Verotusmenettelylain mukaan määräajan jatkamisen edellytykset täytyvät tilanteissa, joissa Verohallinnon valvontatoimi on alkanut toisen viranomaisen antaman tai muualta saadun tiedon perusteella poikkeuksellisen myöhään, taikka se vaatii viranomaisyhteistyötä (VML 56a.1 §). Saadun tiedon on oltava tosiseikkatieto, joten esimerkiksi tieto muuttuneesta oikeuskäytännöstä ei ole säännöksessä tarkoitettu tieto. Määräajan jatkaminen edellyttää myös, että tieto on saatu poikkeuksellisen myöhään. Tieto on tullut poikkeuksellisen myöhään silloin, kun normaalissakaan tilanteessa ei verotustoimea olisi ehditty saattaa normaalin määräajan puitteissa loppuun. Verohallinnon on tässä tilanteessa erityisen tärkeä merkitä tiedon saapumisaika, jotta poikkeuksellisen myöhäinen ajankohta on jälkikäteen todennettavissa. Määräaika voidaan jatkaa myös silloin, kun valvontatoimi vaatii viranomaisyhteistyötä. Määräajan jatkamisen edellytyksenä on, että viranomaisyhteistyö on vireillä silloin, kun Verohallinto jatkaa määräaika. Tällainen tilanne on useasti harmaan talouden tarkastustoimissa. (VH 2020b, viitattu 19.4.2020.)

Verotusmenettelylain mukaan määräaika voidaan jatkaa, jos verovelvollinen on antanut asiaa koskevan ilmoituksen tai muun selvityksen poikkeuksellisen myöhään taikka valvontatoimen kohteena oleva verovelvollinen vaikeuttaa olennaisesti valvontatoimen suorittamista (VML 56a.2 §). Pykälän tarkoittamassa poikkeuksellisen myöhään annetuissa tiedoissa voi kyse olla esimerkiksi tapauksesta, jossa verovelvollinen on alkujaan laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa kokonaan tai osittain ja verovelvollinen antaa tiedot Verohallinnolle vasta määräajan ollessa päättymäisillään. Vastaava tilanne saattaisi syntyä, jos verovelvollinen muuttaisi aiemmin antamia tietoja lähellä muutoksenhaun määräajan päättymistä. Verovelvollisen katsotaan antaneen tiedon poikkeuksellisen myöhään silloin, kun Verohallinto ei ehdi suorittaa tarvittavia toimia, kuten lähettää selvityspyyntöä tai tehdä verotarkastusta. (VH 2020b, viitattu 19.4.2020.)

Tilanteissa, joissa verovelvollinen vaikeuttaa olennaisesti valvontatoimen suorittamista, kyse on siitä, että verovelvollinen on tietoisesti tai toistuvasti laiminlyönyt pyydettyjen selvitysten antamisen, antanut ne olennaisesti myöhässä tai puutteellisina, harhaanjohtavina tai virheellisinä taikka muulla tavoin olennaisesti vaikeuttanut asian selvittämistä. Näin on esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen on täysin passiivinen, eikä anna pyydettyjä tietoja, tai tilanteessa, jossa verovelvollinen vaikeuttaa verotarkastuksen suorittamista välttelemällä tarkastukseen liittyviä tapaamisia. (VH 2020b, viitattu 19.4.2020.)

Verohallinnon tulee tehdä päätös määräajan jatkamisesta ennen kolmen vuoden yleisen määräajan päättymistä. Verohallinto päätöksellään jatkaa määräaika vain niiden verotustoimien osalta, joiden määräaika on päättymässä. Päätös tulee antaa tiedoksi valvontatoimen kohteena olevalle verovelvolliselle ja muille verovelvollisille, keiden määräaika on päätöksellä jatkettu. (VH 2020b, viitattu 19.4.2020.)

4.2.2 Pidennetty määräaika

Toinen erityistilanne on pidennetty määräaika. Verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi verotusmenettelylaissa säädetyn oikaisuajan estämättä kuuden vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta siltä osin kuin verotuksen oikaisun perusteena on siirtohinnoitteluoikaisu, etuyhteydessä olevien osapuolten välinen yritys- tai rahoitusrakenteita koskeva järjestely tai sellainen verovelvollisen verotukseen vaikuttava tieto, joka on saatu kansainvälisessä tietojenvaihdossa muutoin kuin automaattisessa tietojenvaihdossa. (VML 56b §.)

Vaikka verotuksen oikaisu perustuisi pidennettyä määräaika koskevaan säännökseen, verotusta oikaistaan aina yleissäännöksen nojalla ensimmäisen kolmen vuoden aikana. Pidennettyä määräaika koskeva säännös voi siis tulla sovellettavaksi vain, jos yleinen kolmen vuoden määräaika on kulunut umpeen. (Räbinä ym. 2017, 216 - 217.)

Verotusmenettelylain mukaan pidennetyn määräajan perusteena on kansainvälisessä tietojenvaihdossa saatu verotukseen vaikuttava tieto, jota ei ole saatu automaattisessa tietojenvaihdossa. Automaattisella tiedonvaihdolla tarkoitetaan Verohallinnon rekisteriin tulevia automaattisia tietoja, kuten esimerkiksi verovalvonnassa saatu tieto. Silloin tieto tulee toisesta rekisteristä, eikä aktiivisen

selvittämisen tuloksena. Koska tämä peruste on kaikille verolajeille sama, verotusta voidaan saada tiedon perusteella muuttaa toisissakin verolajeissa, vaikka tieto olisi saatu esimerkiksi tuloverotuksen valvontatoimen yhteydessä. Suomi sai vuonna 2019 CRS-sopimuksen nojalla automaattisia tietoja 102 eri maasta. (VH 2020b, viitattu 19.4.2020.)

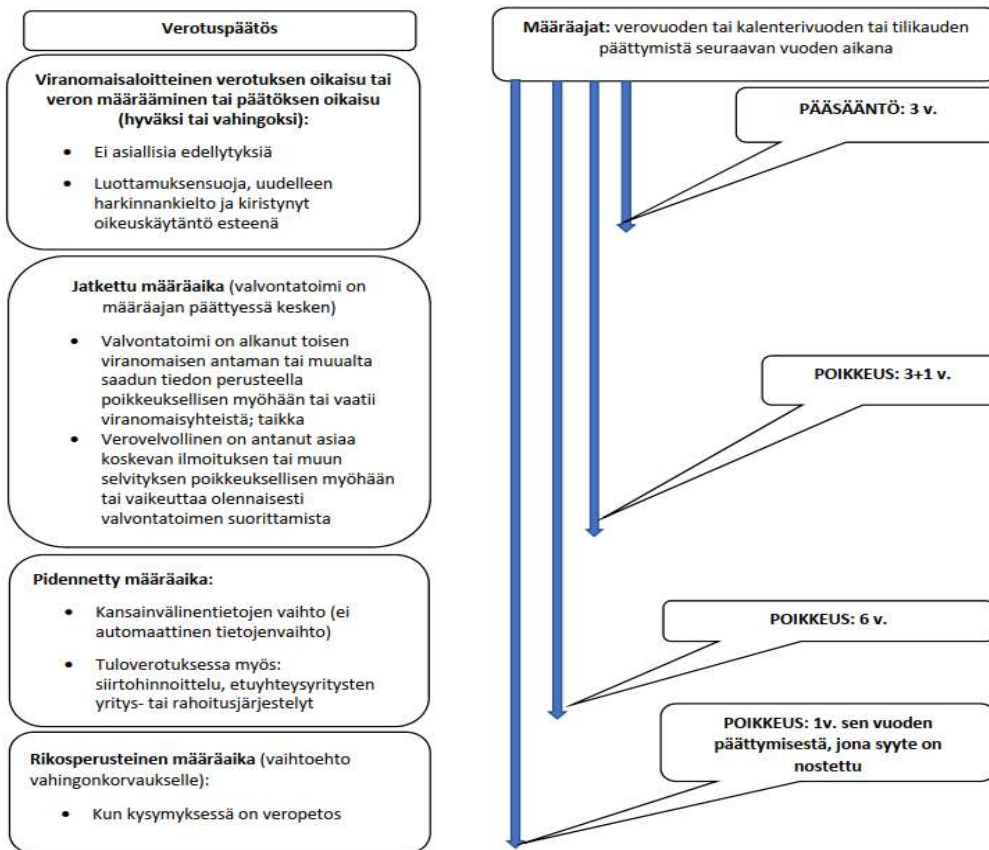
4.2.3 Rikosperusteinen määräaika

Verohallinto voi muuttaa verotusta verovelvollisen vahingoksi rikosperusteisen määräajan puitteissa, jos verovelvollista tai verovelvollisena olevan oikeushenkilön puolesta toiminutta luonnollista henkilöä syytetään rikoslain (39/1889) 29 luvun 1 – 3 §:issä tarkoitetuista rikosasioista. Rikoslakiin viitatuissa pykälissä on säännökset veropetoksesta, törkeästä veropetoksesta ja lievästä veropetoksesta. Rikosperusteisen verotuksen muuttamisen määräaika on vuosi sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana syyttäjä on nostanut syytteen. (VML 56c.1 §.)

Verotusmenettelylain säännökset oikeuttavat, mutta eivät velvoita Verohallintoa muuttamaan verotusta verovelvollisen vahingoksi. Tämä tarkoittaa sitä, että Verohallinto voi myös vaatia vältetyn veron määrää vahingonkorvauksena rikosprosessissa syytettynä olevalta luonnolliselta henkilöltä. Syyte ja siihen perustuva vahingonkorvausvaatimus voidaan kuitenkin kohdistaa vain luonnolliseen henkilöön, toisin kuin rikosperusteisessa verotuksen muuttamisessa, jossa veroseuraamus voidaan kohdistaa myös oikeushenkilöön. (VH 2020b, viitattu 19.4.2020.)

Jos syyttäjä on peruuttanut syytteen tai syyte on lainvoimaisella tuomiolla tai päätöksellä hylätty tai jätetty tutkimatta, Verohallinto oikaisee rikoksen perusteella verovelvollisen vahingoksi tekemänsä päätöksen viran puolesta. Jos syyttäjä on peruuttanut syytteen vain osittain tai oikeus antaa hylkäävän tuomion vain joidenkin syytekohtien osalta, Verohallinto oikaisee verotusta vain näiltä osin. Oikaisu tehdään verovelvollisen hyväksi tehtävää verotuksen tai päätöksen oikaisua koskevan menettelyn mukaisesti. (VH 2020b, viitattu 19.4.2020.)

Kuviossa 2 on kuvattu verotuksen oikaisun yleinen kolmen vuoden määräaika ja sen poikkeukset. Kuvioista on myös helppo hahmottaa jokaisen erityistilanteen edellytykset.



KUVIO 2. Verotuksen oikaisu ja poikkeavat määräajat (Räbinä ym. 2017, 202)

4.2.4 Seuraamukset

Mikäli verotuksen muuttaminen johtuu siitä, että verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuuttaan, määrätään verovelvolliselle veronkorotus. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntitilanteissa määrätään veronkorotuksen lisäksi myös viivästyskorkoa. Tuloverotuksessa viivästyskorko lasketaan jäännösveron ensimmäistä eräpäivää seuraavasta päivästä verotuksen oikaisun johdosta määrättävään eräpäivään saakka. (VML 57.1 §.) Verovelvollinen on voinut laiminlyödä ilmoittamisvelvollisuuttaan muun muassa niin, että veroilmoitus oli annettu erehdyttävin, puutteellisin tai väärin tiedoin tai sitä ei alun perinkään ollut jätetty. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä voi olla kysymys niin yleissäännökseen kuin pidennettyyn tai jatkettuun määräaikaankin perustuvassa verotuksen oikaisemisessa. Rikosperusteisessa verotuksen oikaisussa on aina kyse ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyöntitilanteesta. (Räbinä ym. 2017, 223.)

Veronkorotuksesta esimerkkinä tapaus, jossa verovelvollisen esitetyllä veroilmoituksella oli ilmoitettu, että hän oli luovuttanut kolme kiinteistöä yhteensä 346 000 euron kauppahinnasta. Kun

verovelvollinen ei ollut antanut veroilmoitusta eikä myöskään vastannut verotoimiston luovutusvoiton verotusta koskeviin selvityspyyntöihin, kiinteistöjen luovutusvoitoksi vahvistettiin 20 prosentin hankintameno-olettamaa käyttäen yhteensä 276 800 euroa. Verotusmenettelylain nojalla määrättiin veronkorotusta 22 000 euroa. Koska verovelvollinen ei ollut vastannut verotoimiston tiedusteluihin, korkein hallinto-oikeus katsoi verovelvollisen aiheuttaneen toimimattomuudellaan tilanteen, että hänelle voitiin määrätä veronkorotus. Ottamatta asiaa enemmälti ratkaistavakseen korkein hallinto-oikeus palautti asian Verohallinnolle veronkorotuksen määräämiseksi verotusmenettelylain nojalla. Verovelvolliselle tuli varata tilaisuus tulla kuulluksi ennen Verohallinnon uutta päätöstä. (KHO:2012:98.)

Tuloverotuksessa on verotusmenettelylain (1558/1995) nojalla mahdollista siirtää verotuksen oikaisutilanteessa esille tullut tulo sen verovuoden tuloksi, jonka verotus ei ole vielä päättynyt. Tällaisen tulonsiirron enimmäismäärä on 4 000 euroa. Lisätyn tulon osalta ei peritä viivästyskorkoa. (VML 57a §.) Säännös koskee kaikkia verotuksen oikaisun lajeja tilanteessa, jossa verotuksen oikaisussa lisätään verotettavaa tuloa. (Räbinä ym. 2017, 227.)

Esimerkkinä edellä kerrotusta lisätyn tulon siirrosta on tilanne, jossa osakeyhtiöön kohdistuvassa verotarkastuksessa (toukokuu 2020) havaitaan, että yhtiön työntekijä B on saanut 2 000 euron suuruisen palkkatulon verovuonna 2018 ja tätä palkkatuloa ei ole verotettu B:n vuoden 2018 tulona. Täten tuloerä voidaan verottaa B:n verovuoden 2018 verotuksessa, mikäli verovuoden 2019 verotus ei ole toukokuussa 2020 vielä päättynyt. (Räbinä ym. 2017, 226.)

Verotuksen oikaisu katsotaan tapahtuneen määräajassa, jos verotuksen oikaisu taikka veron määräämistä tai päätöksen oikaisua koskeva Verohallinnon päätös on tehty ennen määräajan päättymistä (VML 57.2 §). Määräajan noudattamisen kannalta on merkityksetöntä, milloin päätösasiakirja on lähetetty tai milloin verovelvollinen on saanut päätöksen tiedokseen. Käytännössä tämä tulee esille tilanteissa, jos verotusta muutetaan verotarkastuksen perusteella aivan määräajan lopussa. (Räbinä ym. 2017, 224.)

4.2.5 Verotuksen muuttamatta jättäminen

Vaikka verotuksen oikaisemisesta verovelvollisen vahingoksi ei ole säädetty erityisiä asiallisia edellytyksiä, verotuksen viranomaisaloitteinen oikaisu ei ole kaikissa tilanteissa mahdollista. Verotusta

ei voida oikaista verovelvollisen vahingoksi, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä jo aiemmin ratkaistu, tai jos Verohallinto on jo selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. (VML 56.3 - 4 §.) Verotusta ei voida myöskään jälkikäteen muuttaa kiristyneen oikeuskäytännön perusteella. Verohallinto voi jättää muuttamatta verotuksen verovelvollisen vahingoksi myös silloin, jos verottamatta jäänyt tulo tai veron määrä on vähäinen eikä verotuksen tasapuolisuus, verovelvollisen laiminlyöntien laatu tai laiminlyöntien toistuvuus edellytä verotuksen muuttamista (VML 58 §).

Verohallinnon päätöksessä verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisestä tuloverotuksessa (VHp, 1116/2017) on muutamia tarkentavia säännöksiä. VHp 2 §:ssä on säännökset verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisen edellytyksistä sekä vähäisestä tulosta ja verosta. Sen mukaan verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisen edellytyksiä harkittaessa on otettava huomioon tulo- tai menoerän tai muun vähennyksen määrä verrattuna verovelvollisen kokonaistuloihin tai tulonhankkimistoiminnan laajuuteen sekä se, ettei verovelvollisia aseteta eriarvoiseen asemaan. Harkinnassa on huomioitava myös verovelvollisen virheellisen menettelyn toistuvuus ja laiminlyöntien laatu sekä se, onko virhe verovelvollisen toiminnan kannalta keskeinen. Tulo- tai menoerän tai muun vähennyksen määrää on kuitenkin pidettävä vähäisenä, kun tulo- tai menoerän tai muun vähennyksen määrä on pienempi kuin 2 000 euroa. (VHp 1116/2017 2§.)

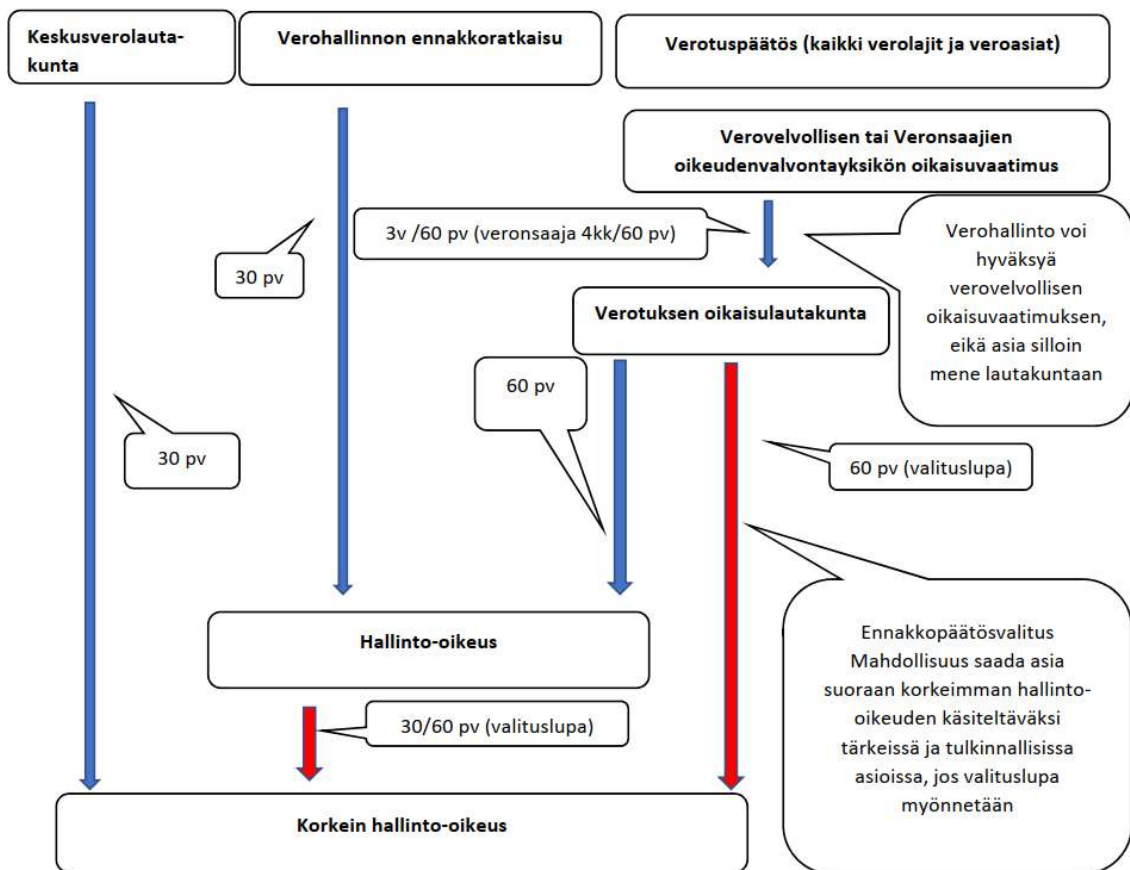
Uudelleen harkinnan kieltoa koskeva säännös voi estää verotuksen muuttamisen verovelvollisen vahingoksi (VML 56.3 §). Verotusta ei yleensä voida viranomaisaloitteisesti muuttaa verovelvollisen vahingoksi, jos Verohallinto on jo aiemmin selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Verohallinto ei voi ottaa aiemmin nimenomaisesti ratkaisemaansa asiaa uuteen harkintaan edes silloin, kun ratkaisu on lain tai oikeuskäytännön vastainen, jos asia on ratkaistu oikeiden ja riittävien tietojen perusteella. (VH 2020b, viitattu 19.4.2020.)

5 VEROTUKSEN MUUTOKSENHAKU

Tässä luvussa viitattut lait ja oikeuskäytänteet ovat tulleet voimaan lakiuudistuksen (HE 29/2016 vp) jälkeen. Luvussa on nähtävissä muutoksen kohteena olleiden lakipykälien nykyinen muoto. Verotuksen kolmiportainen muutoksenhakujärjestelmä uudistui ja yhtenäistyi vuoden 2017 alusta, jolloin tuli voimaan lakiuudistuksen ensimmäinen osa. Sen säännöksiä sovelletaan verokaudesta 1/2017 lähtien, sekä sitä myöhempien verokausien verotuksen muutoksenhaussa. (VH 2019a, viitattu 13.4.2020.) Verohallinnon tekemiin päätöksiin haetaan ensiasteessa muutosta oikaisuvaatimuksella oikaisulautakunnalta, jonka päätökseen haetaan muutosta valittamalla hallinto-oikeuteen (HAO). Ylin muutoksenhakuelin on korkein hallinto-oikeus (KHO), jonne valittaja tarvitsee ennen valituksen vireille saattamista valitusluvan korkeimmalta hallinto-oikeudelta. (Räbinä ym. 2017, 229.) Verotuksen oikaisusta ja muutoksenhausta säännellään verotusmenettelylain viidennessä luvussa.

Kolmiportaisesta muutoksenhakujärjestelmästä poikkeavaa muutoksenhakumenettelyä käytetään Verohallinnon ennakkoratkaisuissa, keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuissa ja ennakkopäätösvalituksissa. Verohallinnon tekemiin ennakkoratkaisuihin voi hakea valitusta suoraan hallinto-oikeudelta. Sen jälkeen voi valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jos valittajalle myönnetään valituslupaa. (Räbinä ym. 2017, 229.) Toinen tilanne on keskusverolautakunnan antamat ennakkoratkaisut. Niihin puolestaan voi hakea muutosta suoraan korkeimmalta hallinto-oikeudelta, eikä muutoksen hakeminen edellytä erillistä valituslupaa. (VHL 16 §.) Oikaisulautakunnan tekemiin päätöksiin voi hakea muutosta ennakkopäätösvalituksella suoraan korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Ennakkopäätösvalitus edellyttää kumminkin sitä, että korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan. (VML 71a §.) Ennakkopäätöksiä on käsitelty lisää luvussa 5.2. ja ennakkopäätösvalitusta 5.8.

Kuviossa 3 on havainnollistettu hyvin eri päätöksistä tehtävät muutoksenhakumenettelyt ja määräajat.



KUVIO 3. Verotuksen muutoksenhakujärjestelmä 1.1.2017 alkaen (VH 2019a, viitattu 13.4.2020)

Tuloverotuksessa muutoksenhakuun oikeutetut on määritelty verotusmenettelylaissa. Sen mukaan verotukseen saavat hakea muutosta verovelvollinen itse sekä jokainen muu, jonka oman veron määrään verotus välittömästi saattaa vaikuttaa tai joka on veron suorittamisesta vastuussa. Myös veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä on oikeus hakea muutosta. (VML 62.1 - 2 §.)

5.1 Keskeisiä periaatteita muutosverotuksessa

Muutosverotuksessa on kyse hallintoasiasta. Hallintoasiaa koskevan menettelyn tarkoituksena on vahvistaa julkisoikeudellisen oikeussuhteen lainmukainen sisältö. Sen toimintaa ohjaavat tietyt periaatteet, kuten virallisperiaate ja kuulemisperiaate. Tämän otsikon alla käydään läpi yleisimpiä periaatteita liittyen muutosverotukseen sekä oikeudenkäyntiin hallintotuomioistuimissa.

5.1.1 Virallisperiaate ja määräämisperiaate

Virallisperiaate ja määräämisperiaate kuvastavat molemmat tuomioistuimen ja asianosaisten välistä suhdetta. Virallisperiaate tarkoittaa tuomioistuimen oikeutta ja velvollisuutta toimia viran puolesta ilman, että asianosaiset itse toimivat. Tuomioistuimen tehtävä on oikeudenkäynnin alusta lähtien johtaa oikeusprosessia (Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa 808/2019 35 §). Virallisperiaate kytkeytyy hallintoprosessin indispositiiviseen luonteeseen. Indispositiivinen tarkoittaa, että oikeusriidassa sovinto ei ole asianosaisten välillä mahdollinen. Vastakohta indispositiiviselle on dispositiivinen, joka puolestaan tarkoittaa, että sovinto on osapuolten välillä sallittu. Virallisperiaate tulee esille HOL 37 §:ssä, jonka mukaan tuomioistuimen on huolehdittava siitä, että asia tulee ratkaistuksi eli viitataan tuomioistuimen huolehtimisvelvollisuuteen. Pykälässä mainitaan myös tuomioistuimen aktiivisesta selvittämisvelvollisuudesta, jossa tuomioistuimen on selvitettävä asian kannalta tärkeät tosiseikat ja niitä koskeva näyttö. (Räbinä ym. 2017, 271.)

Määräämisperiaate on vastakohta virallisperiaatteelle. Määräämisperiaatteeseen kuuluu, että asianosaiset itse esittävät tosiseikat ja niitä koskevan näytön oikeusprosessissa. Tuomioistuimet ovat sidottuja siihen, mihin prosessitoimiin asianosaiset ryhtyvät tai eivät ryhdy. Siinä asiaosaisilla on määräysvaltaa oikeudenkäynnin etenemisestä ja periaate liitetään dispositiivisiin oikeusriitoihin. Määräysvalta tarkoittaa, että asianosainen määrää oikeudenkäynnin sisällöstä sekä sen aloittamisesta ja lopettamisesta. Tuomioistuimen tutkimisvallan rajat määrittyvät sen mukaan, mitä vaatimuksessa on vaadittu sekä mitä oikaisuvaatimusmenettelyssä on käsitelty. Tuomioistuin ei voi käsitellä asiaa omatoimisesti laajemmin. (Räbinä ym. 2017, 272.)

5.1.2 Osapuolten prosessuaalinen tasavertaisuus ja kuuleminen

Osapuolilla tulee olla oikeudenkäynnissä yhtäläiset prosessuaaliset oikeudet. Tuomioistuimen tulee siis huolehtia molempien osapuolien yhtäläisestä mahdollisuudesta suorittaa prosessitoimia ja ajaa asiaansa. Vaatimus yhdenvertaisesta prosessuaalisesta kohtelusta on tärkeä edellytys tasapuolisen ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin toteutumisen kannalta. Prosessuaalinen tasapaino hallintomenettelyssä tarkoittaa erityisesti seuraavien kolmen asian noudattamista: prosessin osapuolia on kohdeltava yhdenvertaisesti, osapuolten tosiseikkoja koskevasta tasavertaisuudesta on varmistuttava ja osapuolten riittävästä kuulemisesta on varmistuttava. (Räbinä ym. 2017, 272.)

Tapauksessa KHO:1999:47 lääninoikeus (nykyisin hallinto-oikeus) oli päätöksessään myöntänyt hakijalle maksuttoman oikeudenkäynnin, mutta vaatimuksen avustajan määräämisestä se oli hylännyt. Hakija valitti asiasta korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan katsonut, että lääninoikeus oli menetellyt väärin evätessään hakijan vaatimuksen avustajan määräämisestä. Lääninoikeus oli päättänyt järjestää verovelvollisen pyynnöstä asiassa suullisen käsittelyn ja kuulla todistajia. Veronsaajien edustajalla oli ollut asiantuntemusta hallintolainkäytöstä ja todistajain kuulemisesta, kun taas verovelvolliselta tämä asiantuntemus oli puuttunut. Tässä asiassa lääninoikeuden prosessin johdon ja kyselyoikeuden ei katsottu riittävässä määrin korjaavan syntynyttä epätasapainoa. Koska asia oli merkittävä verovelvollisen taloudelliseen tilanteeseen nähden sekä oikean verotuksen toimittamisen kannalta tärkeä, korkein hallinto-oikeus kumosi lääninoikeuden päätöksen avustajan määräämistä koskevalta osalta ja määräsi verovelvolliselle avustajan taannehtivasti samasta päivämäärästä lukien kuin lääninoikeus oli myöntänyt maksuttoman oikeudenkäynnin.

Asianosaisen kuulemisen periaatetta, eli kontradiktorista periaatetta koskevat säännökset löytyvät HOL:stä. Sen mukaan asianosaiselle on ennen asian ratkaisua varattava tilaisuus esittää käsityksensä muiden oikeudenkäynnin osapuolten esittämistä vaatimuksista sekä muusta oikeudenkäyntiaineistosta. Tuomioistuimien voi ratkaista asian varaamatta asianosaiselle tilaisuutta tulla kuulluksi, jos valitus jätetään heti tutkimatta tai se on ilmeisen perusteeton, tai oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin turvaaminen ei muutoin edellytä kuulemista. (HOL 44 §.)

5.1.3 Kanteenmuutoskielto

Oikeudenkäynnin kohde pyritään täsmentämään mahdollisimman tarkasti heti oikeudenkäynnin alussa. Uusien vaatimusten ja perusteluiden esittäminen on oikeudenkäyntiprosessin aikana rajoitettua. Tällä selkiytetään prosessia sekä osapuolten että tuomioistuimen kannalta. Valitusajan päättymisen jälkeen uuden vaatimuksen saa esittää vain, jos se perustuu olosuhteiden muutokseen tai valitusajan päättymisen jälkeen valittajan tietoon tulleeseen seikkaan. Tätä kutsutaan kanteenmuutoskielloksi. Valitusajan päättymisen jälkeen valittaja saa esittää uusia perusteluja vaatimuksensa tueksi, jollei asia sen johdosta muutu toiseksi. (HOL 41.1 - 2 §.)

Esimerkiksi tapauksessa, jossa verovelvollinen oli veroilmoituksessaan ja myöhemmin myös oikaisuvaatimuksessaan vaatinut, että asunnon ja työpaikan välisten matkojen kustannukset vähennetään oman auton käyttämisen kustannusten mukaan laskettuna, verovelvollinen oli vaatimuksensa perusteeksi esittänyt, että odotusaika julkisia kulkuneuvoja käyttäen muodostuu yli kahdeksi tunniksi. Oikaisulautakunta hylkäsi vaatimuksen. Verovelvollinen voi valituksessaan hallinto-oikeudelle esittää samaa vaatimusta tukevan uuden perusteen eli esimerkiksi sen, että julkisia kulkuneuvoja käyttäen kävelymatkaksi muodostuu yhteen suuntaan yli kolme kilometriä. (Räbinä ym. 2017, 276.)

5.1.4 Oikeusvoimavaikutus

Prosessioikeuden käsitteenä oikeusvoimavaikutus, *res iudicata*, tarkoittaa aikaisemman lainvoimaisen, samaa asiaa koskevan tuomioistuinratkaisun sisällön sitovaa vaikutusta uudessa oikeudenkäynnissä. Hallinto-oikeudellisessa tarkastelussa oikeusvoima tarkoittaa hallintopäätöksen pysyvyyttä ja sitovuutta. Oikeusvoimavaikutus syntyy siten myös lainvoimaisen, hallintomenettelyssä annetun päätöksen perusteella, ja tällainen päätös ulottaa oikeusvoimavaikutuksen suhteessa myös uuteen ensiasteen hallintopäätökseen ja oikaisuvaatimusmenettelyyn. Lainvoimaisuutta ja oikeusvoimaisuutta ei tule sekoittaa keskenään. Niiden välistä suhdetta voidaan kuvata sanomalla, että oikeusvoima estää kysymyksessä olevan asian uuden muutoksenhakuprosessin käynnistämisen, lainvoima puolestaan estää muutoksenhaun. (Räbinä ym. 2017, 279 - 280.)

Hallintopäätöksen pysyvyys merkitsee sitä, että päätöksen tehnyt viranomainen ei saa ottaa kertaalleen lainvoimaisesti ratkaistua asiaa uudelleen käsiteltäväkseen, ellei nimenomainen säännös sitä oikeuta. Viranomaisen päätös on tällöin luonteeltaan lopullinen, kysymys on ehdottomasta prosessin esteestä. (Räbinä ym. 2017, 280.)

Esimerkkinä tapaus, jossa verovelvollisen verotuksessa on oikaisulautakunnan päätöksellä lainvoimaisesti vahvistettu, että verovelvollinen oli omistamaltaan osakeyhtiöltä saanut kiinteistön peiteltyinä osinkona. Peitellyn osingon määräksi oli vahvistettu 100 000 euroa. Kun myöhemmin verovelvollinen myy tämän kiinteistön, luovutusvoiton verotuksen perusteeksi otetaan se, että verovelvollinen oli saanut kiinteistön peiteltyinä osinkona ja että peitelty osinko oli vahvistettu 100 000 euroksi. Näitä seikkoja ei voi myöhemmin uudessa luovutusvoittoverotuksen päätöksessä tai sitä koskevassa muutoksenhakuprosessissa ottaa uudelleen käsiteltäväksi. (Räbinä ym. 2017, 281.)

5.1.5 Vireilläolovaikutus

Vireilläolovaikutus eli *lis pendens* -vaikutus tarkoittaa sitä, että asian käsittely tuomioistuimessa estää toisen samaa asiaa koskevan valituksen vireille laittamisen tuomioistuimessa. Kyseinen vaikutus voi tulla kysymykseen tapauksessa, jossa ennakkoratkaisua koskeva muutoksenhakuprosessi on vireillä ja sen aikana tehdään myös samaa asiaa koskeva verotuspäätös ja myös siihen haetaan muutosta. Sama asia on tällöin vireillä kahdessa muutoksenhakuprosessissa. Kysymys ei kuitenkaan ole *lis pendens* -vaikutuksesta tapauksessa, jossa muutosta haetaan samasta asiasta, mutta eri verolajeissa. Esimerkiksi elinkeinotoiminnassa voi tulla kysymys arvonlisäveron ja tulon verotuksesta. Eikä myöskään sellaisessa tilanteessa, jossa samasta asiasta haetaan muutosta, mutta eri seikkojen perusteilla. (Räbinä ym. 2017, 282.)

Tapauksessa KKO 2013:59 oli kyse siitä, että verovelvollista syytettiin veropetoksesta ja hänelle oli määrätty myös veronkorotusta. Korkein oikeus katsoi ratkaisussaan, että verovelvolliselle määrätty veronkorotukset estävät häntä vastaan nostetun törkeää veropetosta koskevan syytteen tutkimisen, koska seuraamusmenettelyn vireilläololle annettaisiin *lis pendens* -vaikutus uudessa menettelyssä, ja koska verovelvollisen veronkorotukset olivat tulleet lopullisiksi ennen varsinaisen rikosoikeudenkäynnin alkamista. Vaikka Suomessa lainsäädäntöön ei sisällykään nimenomaista *lis pendens* -kieltoa, tämä periaate on oikeuskäytännössä täysin vakiintunut.

5.1.6 Reformatio in peius -kielto

Reformatio in peius -kielto tarkoittaa, ettei muutoksenhakuviranomainen saa ratkaista asiaa valittajalle alkuperäistä päätöstä epäedullisemmalla tavalla, jos muutoksenhakijan vastapuoli ei ole valittanut samasta päätöksestä. Verotuksessa tämä periaate tulee esille tapauksissa, joissa jonkun tietyn verovuoden tuloverotus palautetaan uudelleen toimitettavaksi tai uudelleen käsiteltäväksi. Lähtökohtana pidetään sitä, että uudelleen toimitettua verotusta ei voi toimittaa verovelvollisen kannalta epäedullisempänä kuin muutoksenhaun kohteena oleva verotus oli alun perin toimitettu. Uudelleen toimittaminen voi kohdistua vain siihen osaan verotuspäätöstä, joka on ollut muutoksenhaun kohteena. (Räbinä ym. 2017,283.)

Periaatetta on sovellettu korkeimman hallinto-oikeuden tapauksessa vuodelta 1981. Verovelvollinen oli työskennellyt koko vuoden Naantalissa saaden päivärahaa. Verovelvollinen ilmoitti veroilmoituksessaan saadut päivärahat ja verotuslautakunta (toimittivat entisaikaan verotusta useamman kunnan alueella) luki verovelvollisen tuloiksi muilta kuin työpäiviltä maksetut päivärahat, ja vähensi matkakuluina Joroisiin tehdyistä työmatkoista aiheutuneita menoja. Verovelvollinen vaati lääninoikeudessa (nykyisin hallinto-oikeus) päivärahojen verotuksen poistamista ja matkakulujen määrän korottamista. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö ei valittanut asiasta. Lääninoikeus kumosi verotuksen ja palautti sen verotuksen uudelleentoimittamista varten verolautakunnalle, joka korotti verovelvollisen verotusta lukien kaikki päivärahat hänen tuloverotukseensa ja vähentäen vain Naantalin paikalliset matkakulut. Koska verolautakunta oli tutkinut kysymyksen päivärahojen verottamisesta jo säännönmukaisessa verotuksessa, eikä edellytyksiä jälkiverotuksen toimittamiselle ollut, katsoi korkein hallinto-oikeus, ettei verotettavaa tuloa voitu verovelvollisen valituksen johdosta uudelleen toimitetussa verotuksessa korottaa verovelvollisen vahingoksi. Uudelleen toimitettu verotus alennettiin siihen määrään, mihin säännönmukaisessa verotuksessa olisi päädytty. (KHO 1981 B II 592.)

5.1.7 Ne bis in idem -periaate

Ne bis in idem -periaate, ns. ei kahdesti samasta asiasta, on Euroopan ihmisoikeussopimuksessa oleva periaate, jossa ketään ei saa syyttää tai tuomita sellaisesta asiasta, josta hänet on lopullisesti vapautettu tai tuomittu syylliseksi. Se sisältää myös kahteen kertaan tutkimisen sekä kahteen kertaan rankaisemisen kiellon. (Euroopan ihmisoikeussopimus, 69/1999. 7. lisäpöytäkirja 4 artikla 1. kohta.) Periaatteen on katsottu myös sisältyvän PL 21 §:ssä tarkoitettuun oikeuteen oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin. Suomessa on aiemmin ollut mahdollista saada veroilmoituksen laiminlyönnistä sekä veronkorotus että rikosoikeudellinen rangaistus. Silloisen oikeuskäytännön mukaan ne olivat eri seuraamuksia. Oikeustila kumminkin muuttui vuonna 2006 Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen ratkaisun Jussila v. Suomi (23.11.2006, kohta 35) myötä. Ratkaisussa katsottiin, että Suomen lainsäädännön mukaisen veronkorotuksen määrääminen rinnastuu Euroopan ihmisoikeussopimuksessa tarkoitettuun rikosasiaan nebis in idem -periaatteen näkökulmasta. (Räbinä ym. 2017, 408.)

Korkeimman hallinto-oikeuden tapauksessa Verohallinto oli verovelvollisen vahingoksi tekemällään verotuksen oikaisupäätöksellä lisännyt A:n tuloon verovuodelle 2007 X Oy:ltä saatua peiteltyä osinkoa ja määrännyt verovelvolliselle veronkorotuksen. Verovelvollinen oli tuomittu hovioikeuden lainvoimaisella tuomiolla veropetoksesta 17.1.2007 - 31.8.2008 ja törkeästä kirjanpitorikoksesta 1.11.2006 - 28.2.2008. Syytteen teonkuvausten mukaan verovelvollinen oli Y Oy:n hallituksen ai-noana varsinaisena jäsenenä antanut viranomaiselle verotusta varten väärää tietoa veron määrään vaikuttavasta seikasta ja merkinnyt yhtiön kirjanpitoon vääriä tietoja. Verovelvollista oli syytetty yhtiön asioiden hoitamisessa tehdyistä rikoksista. Verovelvollista koskevassa veroasiassa oli puolestaan kysymys tulojen ilmoittamatta jättämisestä hänen henkilökohtaisessa verotuksessaan. Kysymyksessä ei ollut sama teko, josta verovelvollista oli syytetty. Veronkorotusta ei siten tullut poistaa ne bis in idem -kiellon perusteella. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valitus hyväksyttiin ja verotuksen oikaisupäätös saatettiin voimaan. (KHO 16.8.2016/3399.)

5.2 Verohallinnon ennakkopäätös ja keskusverolautakunnan ennakkopäätös

Tässä opinnäyteyössä mainitaan keskusverolautakunnan ennakkopäätös ja Verohallinnon ennakkopäätös vain päällisin puolin. Ne eivät ole muutoksenhakuelimiä, mutta niiden päätöksiin voi hakea muutosta.

Verovelvollisen oikeusturva edellyttää, että hänellä on mahdollisuus saada Verohallintoa sitova etukäteinen kanta suunnitellun toimen veroseuraamuksesta. Verovelvollinen voi pyytää ennakkoratkaisun joko Verohallinnolta tai keskusverolautakunnalta. Verohallinto voi antaa ennakkoratkaisun kaikista verolajeista. Keskusverolautakunta puolestaan antaa ennakkoratkaisun tulo- ja arvonlisäverotuksesta. (Räbinä ym. 2017, 93.)

Verovelvollisen tai yhtymän tulee pyytää ennakkoratkaisua keskusverolautakunnalta kirjallisella hakemuksella. Kirjallinen hakemus on tehtävä ennen kuin asiaa koskeva veroilmoitus on määrätty annettavaksi. (VML 84 §.) Vaikka keskusverolautakunta on Verohallinnon alainen toimielin, on sillä itsenäinen ratkaisuvallta (VHL 5 §). Keskusverolautakunta antaa ratkaisun, jos se katsoo asian olevan periaatteellisesti merkittävä, tai että siinä annettava päätös edistää verotuskäytännön yhtenäisyyttä. Myös verovelvollisen esittämä muu painava syy voi olla ratkaisun antamisen perusteena. Ellei asia täytä periaatteellisesti merkittävää perustetta, voi asiaan hakea ennakkoratkaisua Vero-

hallinnolta. Keskusverolautakunta ei voi antaa asiaan päätöstä, jos asia on jo ratkaistu Verohallinnon antamalla päätöksellä tai asia on ollut esillä jo toimitetun verotuksen yhteydessä. (VH 2017, viitattu 19.4.2020.)

Keskusverolautakunnan antama päätös on maksullinen. Ennakkoratkaisun hinta on 980 – 4 200 euroa. Hinta riippuu siitä, että kuka ennakkoratkaisua hakee ja mihin asiaan hakija ennakkoratkaisua haluaa. (Valtiovarainministeriön asetus Verohallinnon suoritteiden maksullisuudesta 1289/2018 2 §.) Molemmissa ennakkoratkaisuissa ratkaisu annetaan arviolta 6 – 8 viikon kuluessa ennakkoratkaisupyynnön saapumisesta (VH 2020c, viitattu 17.5.2020).

Muutosta keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuun voi hakea suoraan korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Muutoksenhakuaja on 30 päivää ja se alkaa, kun verovelvollisen katsotaan saaneen päätös tiedoksi. Päätökseen, jolla keskusverolautakunta on päättänyt olla antamatta ennakkoratkaisua, ei saa hakea muutosta. (VH 2017, viitattu 19.4.2020.) Erona normaaliin muutoksenhaun kolmiportaiseen järjestelmään on se, että muutosta voi hakea suoraan korkeimmalta hallinto-oikeudelta, eikä valittaja tarvitse erikseen valituslupaa (Räbinä ym. 2017, 109).

Verohallinto antaa ennakkopäätöksiä sellaisiin kysymyksiin, mihin keskusverolautakunta ei anna. Tyypillisesti ne liittyvät arvostamiseen. Niillä harvoin on sellaista yleistä merkityksellisyyttä, että keskusverolautakunta niitä ottaisi käsiteltäväkseen. Verohallinto antaa myös veronkiertoa ja peiteltyä osinkoa koskevia ennakkoratkaisuja, koska sen olisi joka tapauksessa ratkaistava sama asia verotuksessa. Verohallinnon ennakkoratkaisu on maksullinen. Maksu määräytyy saman hinnaston mukaan, kuin keskusverolautakunnan ennakkoratkaisut. (Räbinä ym. 2017, 95.)

Verohallinnon ennakkoratkaisuun haetaan muutosta normaalista menettelystä poiketen hallinto-oikeudelta. Ylin muutoksenhakuelin on korkein hallinto-oikeus, mikäli se myöntää valittajalle valitusluvan. Molemmissa muutoksenhakuasteissa valituksen tekemiseen on varattu 30 päivää siitä lukien, kun muutoksenhakija on saanut päätöksen tiedokseen. (VML 86a §.)

5.3 Oikaisuvaatimus

Verovelvollinen tai veronsaajien oikeudenvallontayksikkö voi hakea muutosta Verohallinnon verotuspäätökseen. Tällöin kyse on, kuten muutosverotuksessa yleisesti, päättyneen verotuksen muuttamisesta. Aiemmassa otsikossa 5.2 tarkasteltiin tilanteita, joissa muutoksenhaku poikkeaa normaalista muutoksenhakujärjestelmästä. Tästä eteenpäin kyseessä on normaali verotuksen kolmiportainen muutoksenhakujärjestelmä, pois lukien ennakkopäätösvalitus luvussa 5.8.

Lakiuudistuksen jälkeen, verovuodesta 2017 alkaen, tuloverotuksessa muutoksenhakijan tulee tehdä oikaisuvaatimus kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Oikaisuvaatimus voidaan kuitenkin aina tehdä 60 päivän kuluessa päivästä, jona muutoksenhaaku oikeutettu on saanut päätöksestä tiedon. (VML 64.1 - 2 §.) Jos oikaisuvaatimus koskee verovuosia 2014 - 2016, voi oikaisuvaatimuksen tehdä viiden vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Aiemmassa luvussa kerrotun viranomaisaloitteisen oikaisupäätöksen muutoksenhakuajat ovat samat, kuin muutoksenhakijan tekemän oikaisuvaatimuksen määräajat. (VH 2020a, viitattu 13.4.2020).

Hallintolaissa (HL, 434/2003) säädetään oikaisuvaatimuksen muodosta ja sisällöstä. Oikaisuvaatimuksen tulee olla kirjallinen ja siinä tulisi ilmoittaa päätös, johon muutosta haetaan sekä se, että millaista oikaisua vaaditaan ja millä perusteella (HL 49d §). Hallintolain vaatimuksilla ei tähdätä nimenomaisten muodollisten edellytysten asettamiseen, vaan siihen, että muodolliset vaatimukset ohjaisivat oikaisuvaatimuksen tekijää esittämään vaatimuksensa riittävän selkeästi. Tämän vuoksi on tärkeää, että viranomaiset suhtautuvat muotovaatimukseen joustavasti ja palveluperiaatetta ilmentävällä tavalla. Jos oikaisuvaatimuksessa on epäselvyyksiä, on oikaisuvaatimuksen tekijää tarvittaessa kehotettava hallintolain 22 §:n mukaisesti täydentämään oikaisuvaatimustaan. (VH 2018, viitattu 13.4.2020).

Oikaisuvaatimuksen voi nykyisin myös täyttää ja toimittaa sähköisesti OmaVero-palvelussa. Verohallinnolla on myös oma lomake (nro 3308) oikaisuvaatimusta varten, mutta kuten yllä todettu, voi oikaisuvaatimuksen tehdä vapaamuotoisesti. Oikaisuvaatimuksen voi toimittaa määräajassa mihin tahansa Verohallinnon toimipisteeseen ennen virka-ajan päättymistä (Laki säädettyjen määräaikain laskemisesta, 150/1930 6 §). Myöhässä tulleita oikaisuvaatimuksia ei tutkita Verohallinnon toimesta (HL 49c.2 §). Verotuspäätökseen ei saa hakea muutosta, mikäli siihen on jo aikaisemmin

annettu ratkaisu (VML 63.1 §). Arvioitu käsittelyaika tuloverotuksen oikaisuvaatimukselle on 12 kuukautta (VH 2020c, viitattu 17.5.2020).

5.4 Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö

Verohallintolain viidennessä luvussa säännökset veronsaajien oikeudenvallontayksiköstä. Verohallinnon tehtävänä on muiden verotustehtävien lisäksi myös veronsaajien oikeudenvallonta. (VHL 2 §). Veronsaajilla tarkoitetaan valtiota, kuntaa, seurakuntaa, Kansaneläkelaitosta metsänhoitoyhdistystä tai metsäkeskusta (VHL 24 §). Verohallinnolla on täten tavallaan kaksiasianosaissuhde verotuksessa, toisaalta se toimittaa verotuksen ja toisaalta valvoo veronsaajien oikeutta. Tämän aselman vuoksi on säädetty, että oikeudenvallontatehtävää hoitaa Verohallintoon nähden itsenäistä ratkaisuvalltaa käyttävä veronsaajien oikeudenvallontayksikkö. (Räbinä ym. 2017, 31.) Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö käyttää veronsaajien puhevaltaa verotusta koskeissa asioissa asianosaisena, kuten muutoksenhaussa hallintotuomioistuimissa (VHL 24 1 - 2 §).

Veronsaajien oikeudenvallontayksikön toiminta näkyy tosiasiallisesti erityisesti valitusvaiheessa, kun verotukseen haetaan muutosta joko hallinto-oikeudelta tai korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Hallintotuomioistuimen verotusasioissa oikeudenkäynnin osapuolina ovat veronsaajien oikeudenvallontayksikkö ja verovelvollinen. (Räbinä ym. 2017, 31.)

Kun verovelvollinen hakee muutosta, tulee hallintotuomioistuimen varata veronsaajien oikeudenvallontayksikölle tilaisuus tulla kuulluksi (VHL 25.2 §). Kuulemisella tarkoitetaan, että veronsaajien oikeudenvallontayksikölle varataan tilaisuus antaa kirjallinen vastine verovelvollisen valituksesta ja esittää kantansa asiasta (Räbinä ym. 2017, 31). Veronsaajien oikeudenvallontayksikköä ei ole kumminkaan tarpeen kuulla sellaisissa asioissa, joissa verointressi on alle 6 000 euroa, eikä asia ole tulkinnanvarainen tai epäselvä (VML 69.2 §).

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö voi olla myös muutoksenhakijana. Muutoksenhaun kohteena voi olla Verohallinnon tekemä verotuspäätös, ennakkoratkaisu tai oikaisulautakunnan tai hallinto-oikeuden päätös (VML 62.2 §). Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö voi hakea muutosta myös verovelvollisen hyväksi. Muutosta se voi hakea kolmella edellytyksellä. Ensimmäisenä se, että muutoksenhaun kohde on lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa taikka verotus- tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi tarpeen. Toiseksi asia on taloudellisesti

merkittävä. Kolmanneksi, että veronsaajien oikeudenvallonta muutoin sitä edellyttää. (VHL 24.3 §.)

5.5 Oikaisulautakunta

Muutosta haetaan Verohallinnon tekemään verotuspäätökseen kirjallisella oikaisuvaatimuksella. Ratkaisevana elimenä ja ensimmäisenä muutoksenhakuasteena toimii oikaisulautakunta. Verohallinto voi myös ratkaista oikaisuvaatimuksen itsenäisesti, mikäli verovelvollisen vaatimukset hyväksytään. Tulkinnanvaraisissa asioissa asia on kuitenkin syytä viedä oikaisulautakunnan ratkaistavaksi, vaikka päätösesitys olisi hyväksyvä. (VML 61 §.)

Verotukseen saavat hakea muutosta verovelvollinen sekä kaikki ne, joiden omaan verotukseen oikaisuvaatimuksen kohde välittömästi saattaa vaikuttaa tai se, joka on veron suorittamisesta vastuussa (VML 62 §). Vaikka muutoksenhaku kohdistuisi Verohallinnon päätöksellä määrättyyn veroon, niin määrätty vero tulee maksaa eräpäivänä. Mikäli päätös muuttuu muutoksenhaun johdosta, huomioi Verohallinto jo maksetun veron viran puolesta. Verohallinto voi muutoksenhakijan hakemuksesta määrätä ulosoton keskeytettäväksi tai kieltää veron ulosoton. Keskeytyksen tai ulosoton kiellon aikana maksettavalle verolle kertyy tavanomainen viivekorko ja mahdollista veronlisäystä. (VH 2020a, viitattu 13.4.2020).

Oikaisulautakunta on Verohallinnon pysyvä toimielin, joka koostuu 16 jaostosta. Jaostolla on aina puheenjohtaja sekä neljä jäsentä varajäsenineen. Jäsenet nimetään Verohallinnon, kuntien sekä eri veronmaksajia edustavien järjestöjen ehdottamista henkilöistä. Näin ollen jaostolla on jäseninä monipuolisesti veronsaajien, kunnan sekä verovelvollisten edustajia. Heidän valitaan aina viideksi kalenterivuodeksi kerrallaan. (VH 2018, viitattu 13.4.2020.) Oikaisulautakuntaan valituksi tulemisen edellytyksenä on, että jäsenen tulee olla perehtynyt verotukseen. (VHL 19 §.) Tehtäviä voidaan keskittää asiaryhmittäin tietyille jaostolle. Tällä turvataan jaoston sisällä asiantuntemus, ratkaisukäytännön yhtenäisyys ja käsittelyn samanaikaisuus. Jaostot saattavat kumminkin tarpeellisissa tilanteissa joko yhdistää asiantuntemustaan toisen jaoston kanssa tai purkaa väliaikaista ruuhkaa toisien jaostojen apuna. (Räbinä ym. 2017, 28-29.)

Oikaisulautakunnassa Verohallinnon asianomainen yksikkö valmistelee käsiteltävän asian ja tekee lautakunnalle ratkaisuehdotuksen (VHL 22.1 §). Ratkaisuehdotuksen tekeminen tarkoittaa joko

suullista asiakirjoihin perustuvaa ratkaisuehdotuksen tekemistä lautakunnan kokouksessa tai sitä, että ratkaisuehdotuksen sisältävä asiakirja toimitetaan lautakunnan käsiteltäväksi. (Räbinä ym. 2017, 31.)

Oikaisuvaatimuksia ratkaistaan oikaisulautakunnan kokouksissa ja menettely siellä on pääsääntöisesti kirjallista. Oikaisulautakunta ratkaisee kirjallisesti tehdyn oikaisuvaatimuksen saatuaan kirjallisen ratkaisuehdotuksen. Puheenjohtaja tai asiaomaisen verotoimiston virkamies selostaa ratkaisuehdotuksen sisällön. Kokouksessa asiasta keskustellaan ratkaisuehdotuksen pohjalta ja tehdään päätös. (Räbinä ym. 2017, 34.) Oikaisulautakunnalla on oikeus kutsua asiantuntijoita kuultavaksi sekä pyytää näiltä lausuntoja, mutta käytännössä tällaista harvoin oikaisulautakunnassa tehdään (VHL 22.2 §).

Oikaisulautakunnassa noudatettava menettely on hallintomenettelyä ja siihen sovelletaan hallintolakia siltä osin, kun ei ole nimenomaisesti muuta säädetty. Hallintolaki on tällöin yleissäädöksenä toissijainen laki Verohallintolakiin nähden. (Räbinä ym. 2017, 29.) Asia tulee hyvin esille esimerkiksi esteellisyydestä säädettyssä pykälässä. Verohallintolaissa esteellisyydestä sanotaan, että asian ratkaisussa oikeuslautakunnan puheenjohtajan ja jäsenten on jäätävä pois asian käsittelystä oikaisulautakunnassa, jos hän on ottanut aiemmin osaa verotuspäätöksen tekemiseen (VHL 22.3 - 4 §.) Tätä säännöstä täydentää hallintolain pykälä, jonka mukaan henkilö on esteellinen, jos luottamus hänen puolueettomuutensa muusta erityisestä syystä vaarantuu (HL 28.1 § k. 7). Menettelyä ohjataan myös Verohallinnon ja oikaisulautakunnan työjärjestyksellä.

Oikaisulautakunnan päätös voi muuttaa tai kumota hallintopäätöksen. Se voi myös hylätä oikaisuvaatimuksen tai oikaisuvaatimus voi raueta muutoksenhakijan peruutettua valituksensa. (Räbinä ym. 2017, 241.) Oikaisulautakunnalla on velvollisuus antaa verovelvolliselle perusteltu päätös, jossa se selostaa ratkaisuun vaikuttaneet perusteet (HL 45 §). Oikaisulautakunnan antamasta päätöksestä voi valittaa hallinto-oikeuteen ja ennakkopäätöstapauksessa suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Korkeimpaan hallinto-oikeuteen valittaessaan valittaja tarvitsee ensin valitusluvan korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Määräaika valitusluvan hakemiseen on 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista. (VHL 66, 70, 71 ja 71a §:t.) Tiedoksisaanti katsotaan tapahtuneen seitsemäntenä päivänä siitä, kun päätös on annettu postin kuljetettavaksi. (HL 59 §).

5.6 Valitus hallinto-oikeuteen

Yleisiä hallintotuomioistuimia ovat korkein hallinto-oikeus ja alueelliset hallinto-oikeudet (PL 98.2 §). Hallintolainkäyttö on luonteeltaan indispositiivista oikeutta eli sovinto ei ole osapuolten välillä sallittu (Räbinä ym. 2017, 271). Hallintotuomioistuintein perustehtäviä ovat oikeussuojan antaminen hallintoasioissa sekä hallintoviranomaisen toiminnan lainmukaisuuden valvonta. Oikeussuojan antamiseen sisältyy myös se, että asia käsitellään riippumattomassa tuomioistuimessa oikeudenmukaisessa oikeudenkäynnissä. Vuosittain hallinto-oikeudet ratkaisevat noin 2 000 verovalitusta, joissa ensiasteena on ollut Verohallinto. Korkein hallinto-oikeus käsittelee vuosittain noin 500 verovalitusta. Hallintotuomioistuimissa asiat ratkaistaan pääsääntöisesti kirjallisesti. Hallinto-oikeudessa pidetään suullisia käsittelyitä muutamia kymmeniä vuodessa. Vastaavasti korkeimmassa hallinto-oikeudessa niitä ei pidetä ollenkaan. (Räbinä ym. 2017, 242.)

Oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen saa hakea muutosta valittamalla siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen kotikunta muutoksenhaun kohteena olevana verovuonna oli. Jos mikään hallinto-oikeus ei olisi toimivaltainen tekemään ratkaisua, muutosta haettaisiin valittamalla Helsingin hallinto-oikeuteen. (VML 66.1 - 3 §.) Muutoksenhakijan tulee tehdä valitus kirjallisesti toimivaltaiselle hallinto-oikeudelle 60 päivän kuluessa oikaisuvaatimukseen annetun päätöksen tiedoksisaannista. Veronsaajan valitusaika lasketaan päätöksen tekopäivästä. (VML 67 §.) Verohallinnon ennakkoratkaisusta tehtävällä valituksella hallinto-oikeudelle on 30 päivän valitusaika päätöksen tiedoksisaannista. Ennakkoratkaisut käsitellään hallintotuomioistuimissa aina kiireellisenä. (Räbinä ym. 2017, 245.)

Valituksen muotomääräyksistä on säädetty laissa oikeudenkäynnistä hallintoasioista. Valituksessa on ilmoitettava muutoksenhakijan yhteystietojen lisäksi päätös, mihin haetaan muutosta, miltä kohdin päätökseen haetaan muutosta ja mitä muutoksia siihen vaaditaan, vaatimusten perusteet sekä mihin valitusoikeus perustuu, jos valituksen kohteena oleva päätös ei kohdistu valittajaan. Valituksen liitteiksi tulee liittää valituksen kohteena oleva päätös valitusosoituksineen, selvitys siitä, milloin valittaja on saanut päätöksen tiedoksi ja asiakirjat, joihin valittaja vetoaa vaatimuksensa tueksi. (HOL 15 - 16 §:t.) Mikäli valitus on puutteellinen, on hallintotuomioistuimen varattava muutoksenhakijalle tilaisuus kohtuullisessa ajassa täydentää sitä, ellei se ole asian käsittelyn kannalta tarpeetonta (HOL 40 §).

Mikäli valitus osoitetaan hallinto-oikeudelle, vaikka asia olisi ensin kuulunut käsitellä oikaisulautakunnassa, hallinto-oikeuden tulee siirtää asia käsiteltäväksi oikaisulautakunnalle (HOL 18 §). Käsitellä voi myös olla tilanne, jolloin osa valituksessa esitetyistä vaatimuksista on käsitelty oikaisulautakunnassa, mutta valituskirjelmään on sisällytetty kokonaan uusi vaatimus, jolla ei ole yhteyttä oikaisuvaatimuksena käsiteltyyn asiaan. Tällöin kyse on uudesta vaatimuksesta ja se tulee käsitellä ensin oikaisulautakunnassa. Hallinto-oikeudella on velvollisuus siirtää tällainen oikaisuvaatimus Verohallinnon käsiteltäväksi. (Räbinä ym. 2017, 244.)

Valituksen tullessa vireille hallinto-oikeus varaa asianosaille tilaisuuden esittää käsityksensä toisen osapuolen tekemistä vaatimuksista ja sellaisista selvityksistä, jotka vaikuttavat asian ratkaisuun. Tätä kutsutaan asianosaisten kuulemiseksi (HOL 44 §). Jos muutoksenhakijana on verovelvollinen, tulee hallinto-oikeuden varata veronsaajien oikeudenvaltayksikölle tilaisuus antaa vastineensa asialle. Kun vastine on saapunut, varaa hallinto-oikeus verovelvolliselle tilaisuuden antaa vastaselvityksensä. Vastaavasti menetellään, mikäli muutoksenhakijana on veronsaajien oikeudenvaltayksikkö. Kuuleminen päätetään vastapuolen selvityksen tiedoksi antoon muutoksenhakijan vastapuolelle varaamatta tälle enää määräaika lisäselvityksen antamiselle. (Räbinä ym. 2017, 246.) Hallinto-oikeus voi antaa ratkaisunsa ilman veronsaajien oikeudenvaltayksikön kuulemista asioissa, joissa verointressi on alle 6 000 euroa eikä asia ole tulkinnanvarainen tai epäselvä (VML 69.2 §).

Käsiteltävään asian hallinto-oikeus antaa perustellun päätöksen, joka sisältää ratkaisuun vaikuttaneet asiat perusteluineen ja valitusosoituksineen. Hallinto-oikeus antaa päätöksen tiedoksi muutoksenhakijalle, muille asianosaisille ja asian käsittelyssä oleville viranomaisille. Päätös annetaan muutoksenhakijalle ja veronsaajien oikeudenvaltayksikölle todisteellisesti tiedoksi, koska päätöksen tiedoksisaannista alkaa kulua valitusaika. (HOL 90 §.)

Hallinto-oikeuden päätökseen voi hakea muutosta 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Valittaja tarvitsee kumminkin valitusluvan ennen asiansa vireille saamista korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Valituskirjelmä tulee toimittaa määräajassa korkeimpaan hallinto-oikeuteen. (VML 70 § ja HOL 107 §.)

5.7 Valitus korkeimpaan hallinto-oikeuteen

Korkein hallinto-oikeus käyttää ylintä tuomiovaltaa verotusasioissa ja ratkaisee sen toimivaltaan kuuluvat muutoksenhakua ja ylimääräistä muutoksenhakua koskevat asiat (laki korkeimmasta hallinto-oikeudesta 1265/2006 2.1 §). Ennen kuin muutoksenhakija saa asiansa vireille korkeimmassa hallinto-oikeudessa, tarvitsee korkeimman hallinto-oikeuden myöntää muutoksenhakijalle ensin valituslupa (VML 70 §).

Korkeimman hallinto-oikeuden valituskirjelmän muotovaatimukset ovat samat kuin hallinto-oikeudessa, mutta lisäksi tarvitaan valituslupan myöntämisen peruste. Laissa oikeudenkäynnistä hallintoasioissa on tyhjentävä lista perusteista, joilla valituslupa voidaan myöntää. Perusteita valituslupan myöntämiselle voi olla lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa, tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeitä saattaa asia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. (HOL 111.1 §). Valituslupa voidaan siis myöntää, jos valitus sisältää tärkeän laintulkintakysymyksen, ja tapaukseen annettavalla ratkaisulla on huomattava vaikutus verotus- ja oikeuskäytännön yhtenäisyyteen. Kysymys on tavanomaisesti tapauksesta, joka koskee uuden lainsäädännön soveltamista tai uutta taloudelliseen ilmiöön liittyvää tulkinnanvaraista oikeuskysymystä. Tällä prejudikaattiperusteella turvataan yleisesti verotuksen yhtenäisyyttä, ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta. (Räbinä ym. 2017, 249.)

Valituslupan voi myös saada, jos asiassa on erityistä aihetta saattaa asia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi tapahtuneen ilmeisen virheen vuoksi (HOL 111.2 §). Erityisellä aiheella on tarkoitettu asian merkittävyyttä muutoksenhakijalle. Virheellä puolestaan tarkoitetaan menettelyvirhettä tai muuta ilmeistä virhettä. Menettelyvirhe voi olla esimerkiksi verovelvollisen kuulematta jättäminen sellaisessa tilanteessa, jossa menettelysäännökset sen edellyttävät. Muulla ilmeisellä virheellä tarkoitetaan virhettä lain tulkinnassa tai näytön arvioinnissa, mikä on vaikuttanut asian ratkaisuun. (Räbinä ym. 2017, 249.)

Kolmantena perusteena laissa on, että valituslupan myöntämiseen on muu painava syy (HOL 111.3 §). Tällä perusteella voi sellainen päätös, jolla on sinänsä erittäin suuri taloudellinen merkitys, saada valituslupan. Asian merkityksellisyyttä tarkastellaan muutoksenhakijan näkökulmasta. Tällä perusteella valituslupan voi saada, vaikkei asialla olisi prejudikaattivaikutusta. Kysymyksessä voi olla myös sellainen asia, joka toistuu verotuksessa vuosittain. (Räbinä ym. 2017, 250.) Korkein

hallinto-oikeus voi myöntää valituslupan myös siten, että se koskee vain osaa muutoksenhaun kohteena olevasta hallintotuomioistuimen päätöksestä (HOL 111.4 §).

Vireille tulleen asian eteneminen menee samoin menettelyin kuin hallinto-oikeudessa. Asianosaisille varataan tilaisuus esittää käsityksensä toisen osapuolen tekemistä vaatimuksista ja sellaisista selvityksistä, jotka vaikuttavat asian ratkaisuun. Mikäli valituslupaa ei myönnetä, ei myöskään oikeudenkäynnin toisen asianosaisen kuulemista toteuteta. Jos valituslupa myönnetään, antaa korkein hallinto-oikeus asiassa samalla kertaa valituslupapäätöksen ja perustellun asiaratkaisun. Mikäli valituslupaa ei myönnetä, ei se sisällä myöskään hallinto-oikeuden kannanottoa oikeuskysymykseen. (Räbinä ym. 2017, 248.)

Valittaminen hallinto-oikeuteen ja korkeimpaan hallinto-oikeuteen on maksullista. Oikeudenkäyntimaksu peritään tuomioistuimessa tapahtuvasta lainkäyttöasian käsittelystä. Hallinto-oikeuden oikeudenkäyntimaksu on 260 euroa ja korkeimman hallinto-oikeuden puolestaan 510 euroa. (Tuomioistuinmaksulaki, 1455/2015 2 §.) Oikeudenkäyntimaksua ei peritä siinä tapauksessa, jos hallintotuomioistuin on muuttanut valituksenalaista päätöstä muutoksenhakijan eduksi (TiMaksuL 9 § 3 kohta). Maksu puolestaan peritään, vaikka muutoksenhakija peruuttaisi valituksensa. Jos hallinto-oikeus hylkäisi muutoksenhakijan valituksen, eli hänelle tulisi maksu, mutta korkein hallinto-oikeus muuttaisi hallinto-oikeuden päätöstä muutoksenhakijalle edullisesti, ei hallinto-oikeuden määräämä oikeudenkäyntimaksu tällaisessa tilanteessa poistu. (Räbinä ym. 2017, 262.)

5.8 Ennakkopäätösvalitus

Ennakkopäätösvalitusta koskevan menettelyn keskeisenä tavoitteena on, että korkein hallinto-oikeus pystyisi antamaan ratkaisun ennakkopäätösluonteista oikeuskysymystä koskevasta asiasta mahdollisimman nopeasti. Tämä parantaa verovelvollisen oikeusturvaa ja verojärjestelmän yleistä toimivuutta lisäämällä verotuksen oikeusvarmuutta, ennakoitavuutta ja yhtenäisyyttä. Ennakkopäätösvalitus koskee vain sellaisia tapauksia, joissa korkeimman hallinto-oikeuden nopeutettu päätös on erityisen tärkeää. Hallinto-oikeuden ohittamista tarvitaan tärkeissä laintulkintakysymyksissä, joissa merkittävää ongelmaa aiheuttaa korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen puuttuminen verotuksen ennakoitavuuden ja yhtenäisyyden taholla. (Räbinä ym. 2017, 250 - 251.)

Ennakkopäätösvalituksen tekeminen edellyttää oikaisulautakunnan päätöksen. Menettelyä ei siis sovelleta, jos päätöksen on tehnyt Verohallinto. Edellytyksenä on myös se, että korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan HOL 111.1 §:n mukaisella prejudikaattiperusteella. (VML 71b §.) Muutoksenhakija tarvitsee myös vastapuolen kirjallisen suostumuksensa ennakkopäätösvalituksen käsittelemiseen korkeimmassa hallinto-oikeudessa. (Räbinä ym. 2017, 251.)

Muutoksenhakuun oikeutettu saa hakea muutosta oikaisulautakunnan tekemään päätökseen hallinto-oikeuden asemesta suoraan korkeimmalta hallinto-oikeudelta vain, jos korkein hallinto-oikeus myöntää ennakkopäätösvalitusta koskevan valitusluvan (VML 71a §). Valituslupaa haetaan korkeimmalta hallinto-oikeudelta valituskirjelmällä, jonka tulee sisältää sekä valituslupahakemuksen että muutoksenhakijan valituksen. Valituskirjelämä on toimitettava Verohallinnolle 60 päivän kuluessa oikaisulautakunnan päätöksen tiedoksisaannista. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön valitusaika lasketaan oikaisulautakunnan päätöksen tekemisestä. (VML 71 c §.)

Verohallinto varaa vastapuolelle tilaisuuden antaa kirjallinen suostumus ennakkopäätösvalitusta koskevaan menettelyyn. Suostumuksen ilmaisemiselle varataan 30 päivää muutoksenhakijan valitusajan umpeutumisen jälkeen. Jo annetun suostumuksensa vastapuoli voi perua tuon 30 päivän aikana. Jos vastapuoli ei anna suostumustaan menettelyyn, Verohallinto siirtää valituksen toimivaltaiseen hallinto-oikeuteen, jossa se käsitellään normaalin menettelyn tapaan. Jos vastapuoli suostuu ennakkopäätösvalitusmenettelyyn, siirtää Verohallinto asian korkeimman hallinto-oikeuden käsiteltäväksi sen jälkeen, kun vastapuolen 30 päivän määräaika on umpeutunut. (Räbinä ym. 2017, 252.)

Korkeimmassa hallinto-oikeudessa ennakkopäätösvalitus käsitellään samalla tavalla kuin hallinto-oikeuden päätöksestä saapunut valitus. Vaikka vastapuoli olisi antanut suostumuksena ennakkopäätösvalitusmenettelylle, on korkeimmalla hallinto-oikeudella vielä ehdoton valta myöntää tai olla myöntämättä muutoksenhakijan valitukselle valituslupa. Jos valituslupa myönnetään, ottaa korkein hallinto-oikeus asian käsiteltäväkseen. Ratkaisumenettely on sama kuin hallinto-oikeuden päätöksen johdosta tehdyn valituksen ratkaiseminen. Korkein hallinto-oikeus antaa samalla kertaa asianosaisille ratkaisun valituslupahakemukseen ja ratkaisun muutoksenhakijan valitukseen. Jos jatkokäsittelylupaa ei myönnetä, siirtää korkein hallinto-oikeus valituksen normaalina valitusasiana hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Valitus voi siis siirtyä korkeimmalta hallinto-oikeudelta hallinto-oikeudelle kahdessa eri tapauksessa, vastapuoli ei anna suostumustaan ennakkopäätösvalitukselle tai korkein hallinto-oikeus ei myönnä valituslupaa. (Räbinä ym. 2017, 252.)

5.9 Ennakkoratkaisumenettely Euroopan unionin tuomioistuimessa

Euroopan unionin tuomioistuin muodostuu kolmesta tuomioistuimesta: unionin tuomioistuimesta, unionin yleisestä tuomioistuimesta ja virkamiestuomioistuimesta. Ne kaikki sijaitsevat Luxemburgissa. Euroopan unionin tuomioistuimen ensisijainen tehtävä on huolehtia, että perussopimusten tulkinnassa ja soveltamisessa noudatetaan lakia. Toiminnan tavoitteena on varmistaa unionin oikeuden yhtenäinen tulkinta ja soveltaminen koko unionin alueella. Mikäli kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa säännöksiä löytyy sekä kansallisesta oikeudesta että unionin oikeudesta, tulee unionin oikeutta soveltaa ensisijaisena oikeutena. (Räbinä ym. 2017, 267.)

Unionin tuomioistuimen toimivaltaan kuuluu veroasioiden käsittely. Verotuksen kannalta merkityksellisiä ovat unionin tuomioistuimen antamat ennakkoratkaisut, joita kansalliset tuomioistuimet voivat siltä pyytää. Verovelvollinen tai veronsaajien oikeudenvallontayksikkö eivät voi suoraan pyytää ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta. Virallisperiaatteen mukaan tuomioistuimilla, verotuksessa hallinto-oikeudella ja korkeimmalla hallinto-oikeudella, on tämän kaltainen kompetenssi. Ennakkoratkaisujen tarkoitus on unionin oikeuden tehokas ja yhdenmukainen soveltaminen sekä estää erilaiset tulkinnat unionin sisällä. Kansalliset tuomioistuimet voivat tällä tavalla varmistaa, onko kansallinen lainsäädäntö unionin oikeuden mukaista. Unionin tuomioistuimen tehtäviin ei kuulu lausua pääasian oikeudenkäynnissä esitetyistä tosiseikoista, eikä ratkaista kansallisen oikeuden tulkintaa tai soveltamista koskevaa oikeusriitaa. Sen tarkoitus on antaa lausunto unionin oikeuden tulkinnasta ja pätevydestä pyrkien samalla antamaan oikeusriidan ratkaisun kannalta hyödyllisen vastauksen. Kansallisen tuomioistuimen asiana on tehdä saadusta ennakkoratkaisusta päätelmät ratkaistavan asian kannalta. Unionin tuomioistuimen ratkaisu sitoo kansallista tuomioistuinta, kun se antaa ratkaisunsa asiasta. (Räbinä ym. 2017, 267-268.)

Kansallisen tuomioistuimen, jonka päätökseen ei saa hakea muutosta, on velvollisuus pyytää tulkinnanvaraisissa asioissa unionin tuomioistuimen ennakkoratkaisua. Muutoin ennakkoratkaisun pyytäminen on kansallisen tuomioistuimen harkinnan varassa, mikäli ennakkoratkaisun katsotaan olevan tarpeellinen. Unionin tuomioistuin antaa asiassa tuomion tai perustellun määräyksen. Mikäli samantapainen asia on jo ratkaistu unionin tuomioistuimessa tai se on johdettavissa suoraan oikeuskäytännöstä, antaa se perustellun määräyksen. Muissa tapauksissa unionin tuomioistuin antaa tuomion. (Räbinä ym. 2017, 269.)

Vuonna 2018 Euroopan unionin tuomioistuimeen tuli 568 ennakkopäätöspyyntöä ja se ratkaisi 760 asiaa. Keskimääräinen käsittelyaika vuonna 2018 oli 15,7 kuukautta. Vuonna 2019 korkein hallinto-oikeus oli pyytänyt ennakkoratkaisua neljä kertaa. (Euroopan unionin tuomioistuin 2019, viitattu 22.4.2020.)

Viimeisimpiä ennakkoratkaisuja unionin oikeudelta verotukseen liittyen oli pyydetty vuonna 2013. Siinä korkein hallinto-oikeus pyysi ennakkoratkaisua koskien arvonlisäverotusta. Tarkemmin kysymys oli siitä, oliko Suomen kansallinen arvonlisäverolaki (1501/1993) samassa linjassa unionin direktiivin kanssa. Lisäkysymyksenä oli, että voitiinko CD-levyllä, CD-ROM-levyllä, muistitikulla tai vastaavalla fyysisellä alustalla olevaa äänikirjaa ja e-kirjaa pitää arvonlisäverolain 85a.1 §:n 7-kohdassa tarkoitettuna kirjana, jonka myyntiin sovelletaan alennettua verokantaa. Unionin tuomioistuin katsoi ennakkoratkaisussaan, että Suomen kansallinen arvonlisäverolaki oli unionin oikeuden mukainen ja asiaan voitiin soveltaa kansallista oikeutta. Näin ollen korkein hallinto-oikeus katsoi kansallisen arvonlisäverolain mukaisesti, että kyseessä olevien alustojen tuotteisiin ei sovelleta alennettua verokantaa. (KHO:2013:77 ja KHO:2014:199.)

5.10 Ylimääräinen muutoksenhaku

Jos muutoksen hakemiselle säädetty määräaika on kulunut tai jos päätöksen on antanut korkein hallinto-oikeus, päätös on lainvoimainen. Lainvoimaisuus tarkoittaa sitä, että edellä mainituin muutoksenhakekeinoin ei päätökseen voi hakea muutosta. Poikkeustapauksissa HOL 13. luvun tarkoittamilla ylimääräisillä muutoksenhakekeinoilla voi lainvoimaiseen päätökseen hakea muutosta. Niitä ovat menetetyt määräajan palauttaminen ja lainvoimaisen päätöksen purkaminen. Oikeus hakea ylimääräistä muutoksenhakua on niillä, jotka ovat tavanomaisessakin tilanteessa oikeutettuja muutoksenhakuun. (Räbinä ym. 2017, 264.)

Ensimmäisenä ylimääräisenä muutoksenhakekeinona on menetetyt määräajan palauttaminen. Menetetyn määräajan palauttamista haetaan korkeimmalta hallinto-oikeudelta, ja se tarkoittaa uuden määräajan myöntämistä (Räbinä ym. 2017, 264). Korkein hallinto-oikeus voi palauttaa menetetyt määräajan sille, joka ei laillisen esteen tai muun erittäin painavan syyn vuoksi ole voinut määräajassa joko panna vireille oikaisuvaatimusta tai hakea muutosta päätökseen, taikka ryhtyä muuhun toimenpiteeseen hallintomenettelyssä tai hallintoasian oikeudenkäynnissä (HOL 114 §).

Hakemuksessa tulee ilmoittaa, mitä määräaika hakemus koskee sekä esitettävä selvitys perusteesta, jolla määräajan palauttamista haetaan. Hakemukseen on liitettävä myös asiakirjat, joihin hakemus perustuu. Hakemus on tehtävä 30 päivän kuluessa laillisen esteen lakkaamisesta. Laissa oikeudenkäynnistä hallintoasioissa laillisella esteellä tarkoitetaan sairautta tai yleisen liikenteen keskeytymistä tai muuta niihin rinnastuvaa syytä. Jos hakemus perustuu muuhun erittäin painavaan syyhyn, uutta määräaika on haettava vuoden kuluessa alkuperäisen määräajan päättymisestä. Menetetty määräaika voidaan erityisen painavista syistä palauttaa myöhemmin tehdystä hakemuksesta. (HOL 115 §.) Palautettu määräaika alkaa kulua, kun hakija on saanut sitä koskevan päätöksen tiedoksi (HOL 116 §).

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa veronsaajien oikeudenvallontayksikkö oli tehnyt oikaisuvaatimuksen oikaisulautakunnalle A ry:n uudelleen toimitetusta verotuksesta. A ry oli ensin ilmoittanut verotuksen oikaisulautakunnalle yhteyshenkilöksi oman työntekijänsä ja osoitteeksi yhdistyksen osoitteen. Sittemmin A ry ilmoitti yhteyshenkilöksi B:n ja prosessiosoitteeksi tämän työpaikan, verokonsultointia harjoittavan C Oy:n osoitteen. Viimeisessä kirjelmässään A ry oli vielä erikseen pyytänyt, että tulevat lisäselvityspyynnöt ja päätökset lähetetään B:lle hänen osoitteeseensa. Oikaisulautakunnan päätös oli kuitenkin lähetetty yhdistyksen osoitteeseen. Yhdistys sai päätöksen tiedokseen valitusajan umpeuduttua. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että Verohallinto oli menetellyt virheellisesti, kun se ei ollut lähettänyt verotuksen oikaisulautakunnan päätöstä yhdistyksen ilmoittamaan prosessiosoitteeseen ja hyväksyi A ry:n menetetyn määräajan palauttamista koskevan hakemuksen. (KHO:2019:96.)

Toisena ylimääräisenä muutoksenhakekeinona on lainvoimaisen päätöksen purkaminen. Korkein hallinto-oikeus voi purkaa lainvoimaisen päätöksen neljällä erillä perusteella. Ensimmäisenä perusteena on, että asianosaiselle ei ole annettu oikeutta tulla kuulluksi tai asian käsittelyssä on tapahtunut muu menettelyvirhe. Toisena on, että päätös perustuu sellaiseen ilmeisesti väärään lain soveltamiseen tai erehdykseen, joka on voinut olennaisesti vaikuttaa päätökseen. Kolmantena kohtana laissa on, että asiaan on tullut uutta selvitystä, joka olisi voinut olennaisesti vaikuttaa asiaan, eikä johdu hakijasta, että selvitystä ei ole aikanaan esitetty. Ja neljäntenä perusteena on, että päätös on niin epäselvä tai puutteellinen, ettei siitä käy ilmi, miten asia on ratkaistu. Päätöksen saa purkaa vain, jos yleinen etu vaatii päätöksen purkamista tai jos päätös loukkaa yksityisen oikeutta. Yhteistä kaikille neljälle perusteelle on, että sen on tullut vaikuttaa olennaisesti päätökseen. Vähäiset virheet eivät oikeuta purkamaan lainvoimaista päätöstä. (HOL 117 §.)

Päätöksen purkamista haetaan korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Hakemuksessa on ilmoitettava vaatimus ja sen perustelut. Hakemukseen on liitettävä päätös, jota hakemus koskee sekä ne asiakirjat, joihin hakemus perustuu. Päätöksen purkamista saa hakea asianosainen sekä viranomaisen, jolla on ollut oikeus valittamalla hakea muutosta päätökseen, samoin kuin valtioneuvoston oikeuskansleri ja eduskunnan oikeusasiamies. Lisäksi viranomaisen ja hallintotuomioistuin saavat hakea oman päätöksensä purkamista. Muun hakijan kuin viranomaisen ja hallintotuomioistuimen, on päätöksen purkamista koskevassa asiassa käytettävä avustajaa. (HOL 118 §.)

Päätöksen purkamista on haettava viiden vuoden kuluessa siitä, kun purettava päätös sai lainvoiman. Jos purkuhakemus perustuu HOL 117 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuun kuulemisvirheeseen, määräaika on kuitenkin kuusi kuukautta siitä, kun hakija sai tiedon päätöksestä. Erityisen painavista syistä päätöksen purkamista voidaan hakea määräajan päätyttyä. Korkein hallinto-oikeus voi purkaa vireillä olevan asian yhteydessä siihen liittyvän päätöksen ilman hakemusta viiden vuoden kuluessa siitä, kun purettava päätös sai lainvoiman. Erityisen painavista syistä se voi purkaa päätöksen määräajan päätyttyä. (HOL 119 §.)

Päätös voi tulla puretuksi tarpeellisilta osin tai kokonaan. Korkein hallinto-oikeus voi samalla palauttaa tai siirtää asian toimivaltaiselle viranomaiselle tai tuomioistuimelle uudelleen käsiteltäväksi taikka tehdä asiassa uuden päätöksen. Päätös voidaan perustella esittämällä päätöksessä pelkäämään sovelletut lainkohdat, jollei asian luonne edellytä muita perusteluja. (HOL 120 §.)

5.11 Verotuksen muuttaminen muutoksenhaun johdosta

Jos muutoksenhaun johdosta annetun päätöksen perusteella muutoksenhakijan vaatimus hyväksytään osittain tai kokonaan, syntyy siitä Verohallintoa sitova päätös. Sen päätöksen perusteella Verohallinto muuttaa verotusta tuomioistuimen päätöksen mukaisesti ja palauttaa liika maksetun veron korkoseuraamuksineen. (VML 76 §.)

Näissä tilanteissa on kaksi erillistä päätöstä. Ensimmäisenä on tuomioistuimen varsinainen asiaratkaisu, jossa se vahvistaa muutosperusteen. Sen jälkeen Verohallinto tekee erillisen verotuksen muuttamista koskevan päätöksen, jolla tuomioistuimen päätös pannaan täytäntöön. (Räbinä ym. 2017, 294.)

Menettely on eri, jos verotuksen muutosta koskevan päätöksen antaja on verotuksen oikaisulautakunta. Jos oikaisulautakunta hyväksyy oikaisuvaatimuksen, verotusta muutetaan yhdellä päätöksellä. Päätös sisältää oikaisulautakunnan asiaratkaisun ja siitä johtuvan veron määrän ja korkoseuraamuksen muutoslaskennan. (Räbinä ym. 2017, 294.)

5.11.1 Uudelleen toimitettava verotus

Hallintotuomioistuimet tai oikaisulautakunta voivat kumota verotuksen tai päätöksen osittain tai kokonaan ja palauttaa sen Verohallinnolle uudelleen käsiteltäväksi tai uudelleen toimitettavaksi. Lisäksi Verohallinto voi kumota verovelvollisen koko tuloverotuksen ja toimittaa sen uudelleen, jos verovelvollisen verotus on toimitettu arvioimalla. Tämä edellyttää myös, että verovelvollinen hakee muutosta verotukseen antamalla verotuksen päättymisen jälkeen veroilmoituksen. Verotuksen kumoamisella tarkoitetaan sitä, että aiempi verotuspäätös poistuu, minkä jälkeen Verohallinto tekee asiassa uuden päätöksen. Muutokset verotukseen toteutetaan verotuksen tai päätöksen oikaisuna verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi. (VH 2020b, viitattu 21.4.2020.)

Verotuksen kumoamisen yhteydessä verotukseen liittyvät veroerät, esimerkiksi tuloverotuksen jäännösverojen erät, eivät poistu, vaan uudelleen toimitettavassa verotuksessa näitä veroeriä muutetaan muutosta vastaavasti. Verotuspäätöksen kumoamisen jälkeen Verohallinto tekee viranomaisaloitteisesti viipymättä päätöksen kyseisten veroerien täytäntöönpanon keskeyttämisestä. (VML 78.2 §.) Keskeytyspäätös voidaan jättää tekemättä esimerkiksi tapauksissa, joissa vero on juuri vanhenemassa. Jos täytäntöönpano keskeytetään, ulosottoimet keskeytyvät ja jatkuvat vasta sen jälkeen, kun verotus on toimitettu uudelleen. Jos alkuperäisten veroerien johdosta on suoritettu ulosmittauksia, niitä ei peruuteta, vaan ne pysyvät voimassa. (Räbinä ym. 2017, 295.)

Alkuperäiset veroerät säilyvät verotuksen kumoamisen yhteydessä, joten uudelleen toimitettavalla tai käsiteltävällä verotuksella ei ole vaikutusta näiden veroerien vanhenemiseen. Jos verovelvollisen suoritettavaksi määrätään uudelleen toimitettavassa verotuksessa tai uudelleen käsiteltävässä verotuksessa lisää veroa, tuon veroerän vanhenemisaika alkaa verotuksen uudelleen toimittamista seuraavan vuoden alusta. (VH 2020b, viitattu 21.4.2020.)

Verohallinnon on kuultava verovelvollista ennen verotuksen toimittamista uudelleen tai asian uudelleen käsittelyä, ellei se ole ilmeisen tarpeetonta. Verovelvollista on kuultava esimerkiksi tapauksessa, jossa kumoamispäätöksessä ei ole otettu kantaa asiaratkaisuun ja verotuksen uudelleen käsittelyssä tai uudelleen toimitettavassa verotuksessa aiotaan poiketa verovelvollisen esittämästä vaatimuksesta. (VH 2020b, viitattu 21.4.2020.)

5.11.2 Seurannaismuutos

Jos muutoksenhakijan verotukseen tehty muutos vaikuttaa saman verovelvollisen eri verovuosiin, verokausiin taikka toisen verovelvollisen verotukseen, Verohallinto on velvollinen tekemään sitä vastaavan muutoksen, eli seurannaismuutoksen, myös muutoksenhakijan eri verovuoteen, verokauteen tai toisen verovelvollisen verotukseen (VML 75.1 §). Tehtävä muutos voi johtua hallintotuomioistuimen antamasta päätöksestä, verotuksen muuttamista koskevasta päätöksestä tai verovelvollisen tekemästä oikaisusta. Seurannaismuutoksin voidaan verovelvollisen oman verotuksen lisäksi muuttaa esimerkiksi puolison, lapsen, yhtymän ja sen osakkaan tai kuolinpesän ja sen osakkaan verotuksia. (VH 2020b, viitattu 21.4.2020.)

Verohallinto tekee seurannaismuutoksen, ellei sen tekeminen ole erityisestä syystä kohtuutonta (VML 75.1§). Muutos voi olla kohtuuton silloin, jos se tehdään verovelvollisen vahingoksi. Jos verovelvollisen omaa verotusta muutetaan seurannaismuutoksena toisen verovuoden vuoksi hänen vahingokseen, seurannaismuutosta ei pidetä kohtuuttomana kuin sellaisessa tilanteessa, jossa seurannaismuutos tulisi ilmi vasta huomattavan pitkän ajan kuluttua. Toiseen verovelvolliseen kohdistuvissa tapauksissa erityiset syyt seurannaismuutoksen kohtuuttomuudelle toteutuvat helpommin. Kohtuutonta seurannaismuutoksen tekeminen voi olla erityisestä syystä silloin, jos verovelvollisen puolison verotusta muutettaisiin seurannaismuutoksena hänen vahingokseen tapauksessa, jossa puoliset olisivat jo eronneet. (VH 2020b, viitattu 21.4.2020.)

Verotusmenettelylain mukaan Verohallinto voi muuttaa verovelvollisen verotusta tilanteessa, jossa verotusta on toisessa valtiossa muutettu Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla (VML 75.2 §). Säännös ei velvoita Verohallintoa muuttamaan verotusta toisessa valtiossa tehdyn ratkaisun mukaisesti, vaan edellytykset seurannaismuutoksen tekemiselle tutkitaan Verohallinnossa arvioimalla ulkomailla tehdyn muutoksen perusteita. Seurannaismuutos voidaan tehdä, vaikka verotuksen

muuttamisen yleiset edellytykset puuttuisivat. Seurannaismuutos on siten mahdollinen, vaikka määräaika verotuksen muuttamiselle olisi jo kulunut umpeen. (VH 2020b, viitattu 21.4.2020.)

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO:2016:200 oli kyse yhtiön maksamattomista arvonnalisäveroista. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö vaati, että Verohallinto määräisi verovelvollisen maksamaan seurannaismuutoksena veroja puolitoista vuotta valitusajan umpeutumisen jälkeen. Verohallinto oli tehnyt ei toimenpiteitä -päätöksen veronsaajien oikeudenvallontayksikön vaatimuksen johdosta. Korkein hallinto-oikeus oli katsonut, että puolitoista vuotta oli ylittänyt sen kohtuullisena pidettävän ajan, jonka kuluessa seurannaismuutos voidaan tehdä. Korkein hallinto-oikeus myös perusteli päätöstään sillä, että Verohallinnon päätöksen tullessa lainvoimaiseksi, on yhtiölle tämän jälkeen syntynyt hallintolain 6 §:ssä tarkoitettu oikeutettu odotus siitä, ettei verotarkastuksesta enää aiheudu muita toimenpiteitä. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön valitus hylättiin ja Verohallinnon ei toimenpiteitä -päätös ei ollut virheellinen.

Verovelvolliselle on ennen muutoksen tekemistä varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi, jollei se ole ilmeisen tarpeetonta (VML 75.1 §). Tarpeetonta kuuleminen on yleensä silloin, jos verotusta muutetaan verovelvollisen eduksi. Kuuleminen voi olla tarpeetonta myös silloin, kun verovelvollinen on omalla vaatimuksellaan vaatinut verotustaan oikaistavan vahingokseen. (VH 2020b, viitattu 21.4.2020.)

Jos Verohallinto ei omasta aloitteestaan ryhdy tekemään seurannaismuutosta, voivat veronsaajien oikeudenvallontayksikkö tai verovelvollinen pyytää Verohallintoa tekemään seurannaismuutoksen. Pyyntö voidaan esittää, vaikka yleinen muutoksenhakua koskeva määräaika olisi kulunut umpeen. Jos pyyntö hyväksytään, Verohallinto tekee seurannaismuutoksen. Jos pyyntöä ei hyväksytä, Verohallinto antaa muutoksenhakukelpoisen päätöksen siitä, ettei se tee asiassa seurannaismuutosta. (VH 2020b, viitattu 21.4.2020.) Muutoksenhaun määräaika on 60 päivää päätöksen tiedoksisaannista (Räbinä ym. 2017, 301).

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Opinnäytetyössä on vahva kahtiajakautuminen. Ensiksi tarkastellaan lakiuudistusta ja lainsäätäjän ehdotuksia verotusmenettelylain uudistamiseksi. Sen jälkeen tutkitaan muutosverotuksen menettelyä, jossa lakiuudistuksessa ehdotetut muutokset veromenettelylakiin ovat jo voimassa. Molemmat osat kumminkin tukevat toisiaan ja nivoutuvat yhteen muutosverotuksen menettelyä tarkastellessa. Tutkimuskysymykset etenevät samassa järjestyksessä kuin niitä on käsitelty opinnäytetyössä, niinpä myös johtopäätöksen jäljittelevät tätä samaa linjaa.

Tutkimuskysymykset opinnäytetyössä olivat:

- Miksi lakiuudistus oli tarpeellinen?
- Mitä muutoksia lakiuudistuksella haluttiin tehdä verotusmenettelylakiin?
- Mikä on henkilöverotuksen oikaisu ja miten se toteutetaan?
- Mitä on muutoksenhaku henkilöverotuksessa ja mikä on sen tarkoitus?

Ennen lakiuudistusta lainsäätäjä oli nähnyt keskeisenä ongelmana muutosverotusta koskevien säännösten ja menettelyjen epäyhtenäisyyden eri verolajien välillä. Muutoksenhakumenettely oli epäyhtenäinen, koska tuloverotuksessa ensiasteen muutoksenhakuelimenä toimi oikaisulautakunta, arvonlisäverotuksessa hallinto-oikeus ja ennakkoperinnässä Verohallinto. Verotuksen oikaisun edellytykset poikkesivat toisistaan suuresti. Myös muutoksenhakuajat olivat eripituiset eri verolajeilla. Muutosverotusta koskevan järjestelmän epäyhtenäisyys oli Verohallinnolle toiminnallinen ja taloudellinen rasite, koska kutakin verolajia varten oli jouduttu tekemään ja ylläpitämään omaa muutosverotuksen tietojärjestelmää. Näitä tietojärjestelmiä varten oli ylläpidettävä erillistä ohjeistuksia ja lomakkeita, mitkä johtivat kustannusten kertaantumiseen. Verovelvolliselle puolestaan muutosverotusmenettely näyttäytyi ennen lakiuudistusta epäselkeänä ja hajanaisena.

Verovuodesta 2017 lähtien tuloverotuksessa muutoksenhakijan tulee tehdä oikaisuvaatimus kolmen vuoden määräajassa, jonka laskeminen aloitetaan verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Oikaisuvaatimus voidaan kuitenkin aina tehdä 60 päivän kuluessa päivästä, jona muutoksenhakuun oikeutettu on saanut päätöksestä tiedon. Muutoksenhaku aika on lakiuudistuksen jälkeen ollut sama viranomaisaloitteisessa verotuksen oikaisussa ja verovelvollisen

tai veronsaajien muutoksenhaussa. Muutoksenhaun määräaikojen yhdenmukaistamisen tavoitteena lakiuudistukseen oli kirjattu Verohallinnon toiminnan tehostaminen muutosverotuksessa sekä se, että kaikissa verolajeissa verotarkastuksen perusteella tehdyt verotustoimet voisivat pääsääntöisesti kohdistua samaan taloudelliseen tapahtumaan ja verotarkastusten tekeminen olisi tehokkaampaa. Määräaikojen lyhentämisen tarkoituksena oli myös se, että oikaisuvaatimuksen käsittely lähtisi nopeasti liikkeelle, eikä kokonaiskäsittelyyn kuluva aika venyisi. Tällä haettiin verotuksen oikea-aikaistamista. Käytännön kokemuksena oli jo ennen lakiuudistusta, että suurin osa oikaisuvaatimuksista saatettiin vireille ennen kolmen vuoden kulumista verotuksen päättymisestä, joten verovelvolliselta voitiin odottaa lakiuudistuksen jälkeenkin suhteellisen nopeaa reagointia verotuksen muutoksenhaussa

Lakiuudistuksen myötä myös oikaisun tekemisen edellytykset muuttuivat. Edellytyksiä muutettiin niin, että Verohallinto voi oikaista verotusta kolmen vuoden määräajassa ilman, että siihen liittyy minkäänlaista verovelvollisen laiminlyöntiä. Sääntely ennen lakiuudistusta poikkesi siten, että oikaisujen edellytyksenä oli puutteellinen, erehdyttävä tai väärä veroilmoitus, muu tieto tai asiakirja tai muu ilmoitusvelvollisuuteen liittyvä laiminlyönti. Lakimuutoksen jälkeen Verohallinto voi lähtökohtaisesti oikaista kaiken laatuiset virheet verovelvollisen hyväksi. Yleisimmät virheet ovat lasku-, kirjoitus- tai tallennusvirheet. Tämän muutoksen myötä Verohallinnon menettelyllinen taakka keveni, ja viranomaisen kynnyksinä verotuksen oikaisemisen tekemiselle alentuivat.

Verotuksen oikaisuun verovelvollisen vahingoksi liittyy myös lakiuudistuksella verotusmenettelylakiin lisätyt jatkettut määräajat. Lakiuudistuksella lisättiin verotusmenettelylakiin erityisiä tilanteita, joissa veroviranomainen voisi hakea vahingoksi tehtävälle oikaisulle lisää määräaika yleisten kolmen vuoden määräajan lisäksi. Näitä olivat jatkettu määräaika, pidennetty määräaika ja rikosperusteisen verotuksen muuttamisen määräaika. Menettelyt oli tarkoitettu poikkeukselliseksi ja sovellettavaksi vain veromenettelylaissa kerrotuin perustein. Tämän uudistuksen tarkoituksena oli antaa Verohallinnolle instrumentti, jolla se pystyi saattamaan verotuksen loppuun asioissa, jotka vaativat paljon selvitystyötä joko monimutkaisen asialuonteen, kansainvälisen kytköksen tai rikosperusteisen asian taholla.

Lakiuudistuksessa oikaisulautakunta laajennettiin ulottumaan kaikkiin verolajeihin ensimmäisenä muutoksenhakuasteena. Oikaisulautakunta oli saavuttanut itsenäisen ja vakiintuneen aseman jo ennen lakiuudistusta verotuksen kolmiportaisessa muutoksenhakujärjestelmässä, joten sen ulotta-

minen kaikkiin verolajeihin pidettiin perusteltuna ja menettelyä selkeyttävänä. Yhtenäinen muutoksenhakujärjestelmä alentaa verovelvolliselle muutoksenhausta aiheutuvia kustannuksia erityisesti tilanteissa, joissa muutoksenhaku kohdistuu verotarkastuksen perusteella määrättyihin eri verolajeihin. Se myös lisää muutoksenhakuasioissa Verohallinnon toiminnan hallinnollista tehokkuutta. On selvää, että lainsäädännön läpinäkyvyys ja selkeys on omiaan lisäämään verovelvollisten oikeusturvaa. Oikaisuvaatimusmenettely vähentää jossain määrin hallinto-oikeuksissa käsiteltävien veroasioiden määrää, koska oikaisuvaatimuskäsittelyn yhteydessä selkiytynyt oikeudellinen ongelma, selvitetty tosiseikasto ja näiden johdosta annettu perusteltu päätös alentavat valitusten määrää niissä tilanteissa, joissa nykyisin ei ole vastaavaa perusteltua päätöstä valituksen perusteena. Oikaisuvaatimusmenettely parantaa myös valitusten käsittelyn edellytyksiä hallinto-oikeudessa, lyhentää verotuksen muutoksenhakujen kokonaiskäsittelyaikoja ja parantaa eri verolajien päätösten yhtenäisyyttä. Toisaalta tuomioistuimiin saapuneiden asioiden laatu on nykyisellään paljon haastavampi ja monimutkaisempi kuin ennen. Helposti ratkaistavat valitukset jäävät Verohallinnon omien oikaisujen tai oikaisulautakunnan päätöksen varaan.

Lakiuudistuksen myötä ennakkopäätösvalitus laajennettiin koskemaan kaikkia Verohallinnon tehtävänalaan kuuluvia verolajeja. Ennakkopäätösvalitusta koskevan menettelyn keskeisenä tavoitteena on, että korkein hallinto-oikeus pystyisi antamaan ratkaisun ennakkopäätösluonteista oikeuskysymystä koskevasta asiasta mahdollisimman nopeasti. Tämä parantaa verovelvollisen oikeusturvaa ja verojärjestelmän yleistä toimivuutta lisäämällä verotuksen oikeusvarmuutta, ennakoitavuutta ja yhtenäisyyttä. Ennakkopäätöksen ulottaminen kaikkiin verolajeihin selkeyttää muutoksenhakua ja antaa kaikille verolajeille samat edellytykset saattaa asia nopeasti muutoksenhakutuomioistuimen käsiteltäväksi.

Lakiuudistuksen jälkeen Verohallinnon hallinnolliset kustannukset ovat oletettavasti pienentyneet toimintojen tehokkaamman järjestämisen ansiosta. Siihen on vaikuttanut ohjelmistojen uudistaminen, muutosverotuksen linjakkaampi menettely sekä verovelvollisen ohjauksen siirtyminen yhä enemmän sähköiseen muotoon. Veroviranomaisten koulutus lainsäädännön muutosten ja uuden ohjelmiston myötä on puolestaan voinut nostaa kuluja hetkellisesti. Kokonaisuutena uudistus luo tulevaisuudessa edellytyksiä henkilöresurssien vähentämiselle muutosverotusasioiden käsittelyssä, ja automaatioastetta voitaisiin lisätä muutosverotuksessa. Verovelvolliselle lakiuudistus näkyy parhaiten selkiytyneenä muutoksenhakumenettelynä ja sähköisten toimintatapojen lisääntymisenä. Verohallinto on lisännyt sähköisiä palvelujaan massiivisesti Valmis-hankkeen myötä, kun

OmaVero-palvelu avautui verovelvollisille. Verohallinto on panostanut myös verovelvollisen ohjaukseen sähköisillä alustoillaan, kuten Facebook ja Instagram. Niiden suosio verovelvollisten parissa on tuplaantunut parissa viime vuodessa.

Opinnäytetyön kahdessa viimeisessä luvussa perehdyttiin muutosverotuksen menettelysääntöksiin. Muutosverotus on yläkäsite viranomaisaloitteiselle verotuksen oikaisulle sekä verovelvollisen tai veronsaajien oikeudenvilvontayksikön muutoksenhauille. Verotuksen oikaisu ja muutoksenhaku kohdistetaan aina päätyneeseen verotukseen. Molemmista tilanteista on säännökset veromenettelylaissa.

Verotuksen oikaisu tapahtuu aina viranomaisaloitteisesti, ja se voidaan tehdä kolmen vuoden määräajassa joko verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi kaikissa verolajeissa. Verotuksen oikaisussa on kyse siitä, että yleensä verotarkastuksen yhteydessä veroviranomainen huomattuaan virheen voi korjata kyseisen virheen laadusta riippuen joko verovelvollisen hyväksi, jolloin verotuksen lopputulos on todennäköisesti palautettavaa veroa, tai sitten rajatuimmilla edellytyksillä verovelvollisen vahingoksi. Tällöin verovelvolliselle saattaa syntyä seuraamuksena esimerkiksi tuloverotuksessa tulonsiirto tai veroilmoituksen laiminlyönti tilanteessa veronkorotus sekä lisäksi viivästyskorkoa. Verotusta ei oikaista vahingoksi eikä hyväksi, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Oikaisun vahingoksi tekemiseen liittyy määräaikojen mahdollinen jatkaminen. Veroviranomainen voi edellytysten täytyttyä hakea verovelvolliselle vahingoksi tekemälleen oikaisulle lisää määräaikaa, mikäli sen selvitystyö on vielä kesken ennen yleisen kolmen vuoden määräajan loppuun kulumista.

Verotuksen muutoksenhaku puolestaan on verovelvollisen tai veronsaajien oikeudenvilvontayksikön tapa saattaa verotuspäätöksessä havaittu virhe käsiteltäväksi. Oikaisuvaatimus tulee tehdä kolmen vuoden määräajassa. Verotuksessa on käytössä kolmiportainen muutoksenhakujärjestelmä. Se tarkoittaa sitä, että pääsääntöisesti ensin muutosta haetaan oikaisulautakunnalta, joka on muutoksenhaun ensiaste kaikissa Verohallinnon kantamissa verolajeissa. Poikkeuksen tähän kolmiportaiseen muutoksenhakujärjestelmään muodostavat Verohallinnon ennakkopäätös, keskusverolautakunnan ennakkopäätös sekä ennakkopäätösvalitus. Oikaisuvaatimus Verohallinnon ennakkopäätöksestä osoitetaan hallinto-oikeuteen. Keskusverolautakunnan ennakkopäätöksestä sekä ennakkopäätösvalituksesta oikaisuvaatimus puolestaan osoitetaan korkeimpaan hallinto-o-

keuteen. Erikoisuutena on se, että keskusverolaitakunnan päätöksestä valittaessa ei valittaja tarvitse jatkokäsittelylupaa. Ennakkopäätösvalitus puolestaan tarvitsee valitusluvan, kuten hallinto-oikeuden päätöksistä tehdyt tavanomaiset valitukset.

Kolmiportaisessa muutoksenhakujärjestelmässä verovelvollinen tai veronsaajien oikeudenvallontayksikkö hakee kolmen vuoden määräajassa oikaisuvaatimuksella muutosta Verohallinnon tekemän verotuspäätökseen oikaisulautakunnalta. Oikaisulautakunnan päätöksestä voi valittaa 60 päivän kuluessa joko tavallisena oikaisuna hallinto-oikeuteen tai luvanvaraisesti ennakkopäätösvalituksena korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Hallinto-oikeuden päätöksestä voi valittaa luvanvaraisesti 30 päivän (veronsaaja) tai 60 päivän (verovelvollinen) kuluessa korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan verotusmenettelylaissa mainituilla kolmella perusteella. Niitä ovat prejudikaattiperuste, erityinen aihe saada asia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavasti tapahtuneen ilmeisen virheen vuoksi tai muu painava syy. Korkeimman hallinto-oikeuden tehtäviin kuuluu myös ylimääräisten muutoksenhaun käsitteleminen sekä ennakkoratkaisun pyytäminen Euroopan unionin tuomioistuimelta. Monesti myös hallinto-oikeus voi pyytää kyseisen ennakkoratkaisun Euroopan unionin tuomioistuimelta tulkinnanvaraisissa asioissa.

Kun muutoksenhakutuomioistuin on antanut asiassa lainvoimaisen päätöksen, tulee verotus joko pysyttää tai muuttaa päätöksen mukaisesti. Verotuksen muuttaminen muutoksenhaun johdosta tehdään joko uudelleen toimitettavalla verotuksella tai seurannaismuutoksella. Uudelleen toimitettavassa verotuksessa muutoksenhakutuomioistuimen päätöksellä asia palautuu Verohallintoon ja se suorittaa verotuksen uudelleen toimittamisen. Seurannaismuutoksessa Verohallinto tekee päätöksenmukaisen muutoksen joko verovelvollisen eri verovuoteen tai, jos muutoksen kohteena olevan verotuksen vaikutus ulottuu laajemmalle, muutos tehdään toisen verovelvollisen verotukseen.

Julkaistua oikeuskäytäntöä liittyen lakiuudistuksen jälkeen voimassa oleviin lakipykäliin ei löytynyt. Asiaan vaikuttanee se, että lakiuudistuksella muutettuja pykäläiä sovelletaan verovuoteen 2017 ja sen jälkeisiin verovuosiin. Käsittely tuomioistuimissa voi kestää useamman vuoden, joten voi mennä vielä muutama vuosi ennen kuin saamme julkaistua oikeuskäytäntöä uudesta verotusmenettelystä.

7 POHDINTA

Opinnäytetyö on toteutettu lainopillistamenetelmää käyttäen. Tutkimuksen viitekehys oli perehtyä muutosverotukseen, siihen vaikuttaneeseen lakiuudistukseen ja havainnoida sen muutoksia verotuksen oikaisussa sekä muutoksenhaussa. Opinnäytetyö haki lakiuudistusta koskeviin kysymyksiin vastauksia hallituksen esityksestä 29/2016 vp, jossa oli lainsäätäjän ehdotuksia, kuinka verotusmenettelyä tulisi yhtenäistää ja selkeyttää, sekä valtiovarainvaliokunnan mietinnöstä 9/2016 vp. Muutosverotusta koskeviin kysymyksiin puolestaan käytettiin aineistona voimassa olevaa lakia, oikeuskirjallisuutta sekä Verohallinnon ohjeita.

Aihe opinnäytetyölle syntyi ollessani Pohjois-Suomen verotoimistossa henkilöverotuksen muutoksenhakuyksikössä ammattiharjoittelussa vuonna 2016. Silloin sain työni kautta olla mukana lakiuudistusta koskevissa koulutuksissa, joten aiheeni oli ajankohtainen ja sen ideointi oli mutkatonta. Ensimmäisen aihetta työantajalähtöisesti, mutta sillä hetkellä verotoimistolla ei ollut sellaiselle tarvetta. Niinpä opinnäytetyön toteutustavaksi valikoitu lainopillinen menetelmä.

Opinnäytetyön tekeminen alkoi vauhdilla keväällä 2017. Sain hyvin kerättyä lähdemateriaalia, ja kirjoitettua otsikoiden alle lainkohtia sekä suuntaviivoja. Sen jälkeen työ painui unholaan, enkä juuri työstänyt tekstiä ennen pääsiäistä 2020. Opinnäytetyön olisi pitänyt alkuperäisen suunnitelman mukaan valmistua marraskuussa 2017. Aikataulu kumminkin pitkittyi, ja lakiuudistukset ehtivät elää omaa elämäänsä kirjoittamisen välissä. Osa lähdeaineistosta oli kevääseen 2020 mennessä vanhentunut, ja teoriaosuus piti kirjoittaa uudestaan. Teorian tuottamiseen alusta loppuun ei mennyt kovinkaan pitkään. Työ valmistui uuden aikataulunsa mukaisesti toukokuussa 2020.

Toisaalta ajan kulumisen toi tekstiin kypsyyttä ja varmuutta. Teorian kirjoittaminen ei ollut ongelmallista, päinvastoin, kirjoittaminen oli hieno tilaisuus päästä oppimaan verotuksen muutoksenhausta ja sen järjestelmästä lisää. Haasteita aiheutti kahden kokopäivätyön ja opinnäytetyön yhteensovittaminen. Jos jotain voisi tässä prosessissa tehdä toisin, niin aikatauluttaisin useampia päiviä vain opinnäytetyön tekemistä varten joko yhtäjaksoisesti tai hyvin tiiviisti. Tutkimuksen työstäminen oli kumminkin niin mielekästä, että opinnäytetyön palauttaminen oli haikeaa.

Lähdeaineistona käytin lakiuudistukseen liittyvää voimassa olevaa lakia, lainvalmisteluasiakirjoja, Råbinån, Myrskyn ja Myllymäen kirjoittamaa kirjaa sekä Verohallinnon syventäviä ohjeita. Verohallinnon ohjeet olivat suureksi hyödyksi laintulkinnassa, ja antoivat syvyyttä tekstiin. Niitä oli laajasti saatavilla aiheeseen Verohallinnon internetsivuilla. Haasteena oli kirjallisuuden päivittämättömyys ja lakiuudistuksen vaikutusten tutkimattomuus. Tuorein teos muutoksenhakuun liittyen oli vuodelta 2017. Sen jälkeen ei lakiuudistuksista huolimatta ole julkaistu aiheesta päivitettyä kirjallisuutta. Haasteena oli myös ajankohtaisen tiedon saanti sekä oikeuskäytännön löytäminen, jossa lakiuudistuksella muutetut pykälät olisivat voimassa. Opinnäytetyöhön olisi ollut hienoa saada ajantasaista tietoa lakiuudistuksen vaikutuksista esimerkiksi tuomioistuinten asiamääriin tai Verohallinnon tilastoja lainsäädännön yhtenäistämisen vaikutuksista. Näitä ei löytynyt internetistä etsimällä, joten niiden saamiseksi olisi tarvittu isompaa etsintätöitä esimerkiksi olemalla yhteydessä Verohallintoon tai tuomioistuimiin. Näitä ei voitu toteuttaa haasteellisen aikataulun vuoksi.

Verotus on valtava kokonaisuus. Sen sisältä olisi löytynyt toinen toistaan mielenkiintoisempia tutkimuskohteita. Rajasin työni koskemaan muutosverotusta henkilöverotuksessa, mikä sisältää viranomaisaloitteisen verotuksen oikaisun sekä verovelvollisen tai veronsaajien oikeudenvilvontayksikön muutoksenhaun. Halusin ottaa muutosverotusta koskevan hallituksen esityksen mukaan opinnäytetyöhöni, jotta voin tutkia mitä muutoksia lakiuudistus toi muutosverotukseen vuonna 2017. Työn rajaus tuntui selkeältä ja loogiselta, mikä löysi lopullisen muotonsa kirjoitustyön edetessä. Opinnäytetyön edetessä jätin pois aiemmin suunnittelemani otsikoita epärelevantteina. Vaihdoin myös työn otsikon muotoiluun lennosta, mutta viitekehys pysyi samana. Lopputuloksena on mielestäni selkeä ja johdonmukainen työ, jossa käydään läpi lakiuudistuksen muutokset sekä muutosverotuksen ”elämänkaari”. Työn alkuvaiheessa oli tarkoitus tehdä työ, jossa olisi ollut sekä teoriaa että henkilöhaastattelu. Haastattelulla etsin tutkimukseeni käytännönläheistä ja syventävää näkökulmaa. Haastattelusta kumminkin luovuttiin ennen kevään 2020 lopullista kirjoitustyötä. Olen elävöittänyt tekstiä oikeustapauksilla sekä esimerkeillä.

Tämän prosessin myötä olen oppinut verotuksen muutoksenhausta, sen järjestelmästä ja instrumenteista. Vaikka päivätyöni tuomioistuimessa ei suoranaisesti verotukseen liitykään, mielestäni olen kasvattanut ammattitaitoani, jota voi varmasti hyödyntää myöhemmässä vaiheessa. Kaiken kaikkiaan tämä on kasvattanut yleissivistystäni kansalaisena. Opin myös aikataulutuksesta ja miten se kannattaa tehdä. Opin myös tutkimuksen tekemisestä sekä siitä, millaisia eri vaiheita tällaisen työn tekemiseen liittyy. Mikäli tulevaisuudessa teen vielä tämän tapaisia tutkimuksia, on minulle tämän opinnäytetyön kautta syntynyt paljon kokemusta aiheen rajaamisesta relevantiksi ja tiiviiksi

kokonaisuudeksi, lähteiden monipuolisesta etsimisestä ja asiapitoista tekstin kirjoittamisesta, jota voin hyödyntää myöhemmin.

Jatkotutkimusaiheena tälle opinnäytetyölle olisi mielenkiintoista tutkia ovatko lakiuudistuksen myötä tehdyt muutokset synnyttäneet uusia muutostarpeita verotusmenettelylaissa lainsäätäjän tai Verohallinnon näkökulmasta. Toisena jatkotutkimusaiheena voisi myös tarkastella onko lakimuutoksella ollut vaikutusta vireille tulleisiin tapauksiin muutoksenhakutuomioistuimissa.

LÄHTEET

Eduskunta 2016. Käsittelytiedot valtiopäiväasiat. Viitattu 6.5.2020, https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/KasittelytiedotValtiopaivaasia/Sivut/HE_29+2016.aspx.

Euroopan ihmisoikeussopimus. Yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi, Sops 69/1999.

Euroopan unionin tuomioistuin 2019. Lyhyt katsaus menneeseen vuoteen. Viitattu 22.4.2020, https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2019-06/20190650_ra_pan_fi_2019-06-06_09-48-20_525.pdf.

Hallintolaki 434/2003.

HE 29/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 97/2017 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 237/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle ennakonkannon ja eräiden muiden verotusmenettelyjen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi

Laki korkeimmasta hallinto-oikeudesta 1265/2006.

Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa 808/2019.

Laki säädettyjen määräaikain laskemisesta 150/1930.

Laki tulotietojärjestelmästä 53/2018.

Laki Verohallinnosta 503/2010.

Laki verotusmenettelystä 1558/1995.

Myrsky, M. 2016. Tulossa on suuria muutoksia verotusmenettelyä koskevassa lainsäädännössä. Defensor Legis 2016 (3), 475-482.

Rikoslaki 39/1889.

Räbinä, T., Myrsky, M., Myllymäki, J. 2017. Verotusmenettelyn perusteet. Helsinki: Alma Talent.

Suomen perustuslaki 731/1999.

Tilastokeskus 2020. Verot ja veronluonteiset maksut. viitattu 9.4.2020, http://www.stat.fi/til/vermak/2019/vermak_2019_2020-03-16_tie_001_fi.html.

Tuomioistuinlaki 1455/2015.

Valtiovarainministeriö 2020. Henkilöverotus. Viitattu 10.4.2020, <http://vm.fi/verotus/henkiloverotus>.

Valtiovarainministeriön asetus Verohallinnon suoritteiden maksullisuudesta 1289/2018.

VaVM 9/2016 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä HE 29/2016 vp verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

Valtiovarainministeriö 2015. Valmis-hanke ja verotusmenettelyjen uudistaminen. Viitattu 10.4.2020,

<https://vm.fi/documents/10623/1844434/Valmishanke+ja+verotusmenettelyjen+uudistaminen/1b224647-bbec-4c09-9491-a6c960c22bec/Valmis-hanke+ja+verotusmenettelyjen+uudistaminen.pdf>.

Verohallinto 2020a. Oikaisuvaatimus tuloverotuksessa. Viitattu 10.4.2020 ja 13.4.2020, https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/verokortti-ja-veroilmoitus/veroilmoitus_ja_verotuspaato/unohditko-ilmoittaa-tietoja/oikaisuvaatimus/.

Verohallinto 2020b. Verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti. Viitattu 19.4.2020,

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49036/verotuksen-muuttaminen-viranomaisaloitteisesti/>.

Verohallinto 2020c. Ilmoitusten ja hakemusten käsittelyajat. Viitattu 17.5.2020, <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/k%C3%A4sittelyajat/>.

Verohallinto 2019a. Verovalitusmenettelyä koskeva ohje. Viitattu 13.4.2020, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48312/verovalitusmenettelyä-koskeva-ohje2/>.

Verohallinto 2019b. Tietoa tulorekisteristä. Viitattu 11.4.2020, <https://www.vero.fi/tulorekisteri/tietoa-meist%C3%A4/>.

Verohallinto 2018. Oikaisulautakunnan menettelyohjeet. Viitattu 13.4.2020, <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47966/oikaisulautakuntamenettelyn-ohjeet/>.

Verohallinto 2017. Ennakkoratkaisun hakeminen keskusverolautakunnalta. Viitattu 19.4.2020, <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/yksikot-ja-hallinto/ennakkoratkaisun-hakeminen-keskusverolautakunnalta/>.

Verohallinnon päätös verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisestä tuloverotuksessa 1116/2016.

OIKEUSTAPAUKSET

KHO:2019:96.

KHO:2018:60.

KHO:2017:197.

KHO:2016:200.

KHO 16.8.2016/3399.

KHO:2014:199.

KHO:2013:77.

KKO:2013:59.

KHO:2012:98.

KHO:1999:47.

KHO 1981 B II 592.