



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Susanna Nikkola

Tuloverotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi

Erityisesti menettelyn rajoitusten näkökulmasta

Laskentatoimen ja rahoituksen
akateeminen yksikkö
Talousoikeuden
Pro gradu -tutkielma
Talousoikeus, KTM

Vaasa 2021

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Susanna Nikkola		
Tutkielman nimi:	Tuloverotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi : Erityisesti menettelyn rajoitusten näkökulmasta		
Tutkinto:	Kauppatieteiden maisteri		
Oppiaine:	Talousoikeus		
Työn ohjaaja:	Juha Lindgren		
Valmistumisvuosi:	2021	Sivumäärä:	73

TIIVISTELMÄ:

Verotuksessa pyritään siihen, että mahdolliset virheet saadaan korjattua jo ennen verotuksen päättymistä, jolloin korjaaminen on mahdollisimman helppoa ja oikea-aikaista. Tuloverotus on kuitenkin luonteeltaan massamenettelyä ja menettelyn luonteesta johtuen verotuksessa tapahtuvilta virheiltä ei voida välttyä. Verotuksen päättymisen jälkeen nämä virheet voidaan korjata joko viranomaisaloitteisella verotuksen oikaisulla taikka muutoksenhauk kautta.

Tässä tutkimuksessa keskitytään viranomaisaloitteiseen vahingoksi oikaisuun, joka tarkoittaa sitä, että verotuksen päättymisen jälkeen verotuksen toimittaja havaitsee verovelvollisen verotuksessa virheen, jonka vuoksi verotusta on tarpeen muuttaa. Virhe voi tulla havaituksi esimerkiksi verotarkastuksen yhteydessä, seuraavien vuosien verovalvonnan yhteydessä tai toisen verovelvollisen verotusta käsiteltäessä.

Verotusta oikaistaessa verovelvollisen vahingoksi tulee punnita ainakin kahta toistensa kanssa ristiriitaista oikeusperiaatetta. Verotuksen yhdenmukaisuus ja tasapuolisuus edellyttää, että verotusta voidaan oikaista verovelvolliselle epäedulliseenkin suuntaan. Samaan aikaan kuitenkin joudutaan poikkeamaan verotuspäätöksen sitovuutta ja pysyvyyttä koskevista periaatteista. Viranomaisaloitteisessa verotuksessa painotellaankin näiden kahden keskenään ristiriitaisen seikan välillä.

Tässä tutkimuksessa keskitytään viranomaisaloitteiseen verotuksen oikaisuun nimenomaan tuloverotuksen osalta. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää edellytykset verotuksen viranomaisaloitteiseen oikaisuun sekä tilanteet, joissa verotuksen muuttaminen ei ole mahdollista esimerkiksi sitä rajoittavien oikeusperiaatteiden takia. Tutkimusongelmaa lähestytään tarkastelemalla Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä.

Oikeuskäytännön perusteella voidaan todeta, että verotusmenettelyä koskevia kysymyksiä on käsitelty verrattain harvoin Korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Suurin osa ratkaistuista tapauksista on koskenut kysymyksiä verovelvollisen oikeudesta luottamukSENSUOJAAN sekä uudelleen harkinnan kieltoa.

AVAINSANAT: vero-oikeus, verotuksen oikaisu, verovalitukset, jälkiverotus, oikeusperiaatteet

Sisällys

1	Johdanto	5
1.1	Tutkimuskohde	5
1.2	Tutkimusongelma	7
1.3	Tutkimusmenetelmä	8
1.4	Tutkielman lähteet	9
1.5	Terminologia	10
1.6	Tutkielman rakenne	11
2	Verotuksen muuttamisen kannalta keskeiset periaatteet	13
2.1	Hyvän hallinnon periaatteet	13
2.2	Verotuksen yleiset menettelysäännökset	16
2.3	Luottamuksensuoja	19
2.4	Kuulemisperiaate	23
2.5	Perusteluvelvollisuus	25
3	Tuloverotuksen oikaisu	27
3.1	Yleistä verotuksen oikaisusta	27
3.2	Merkittävimmät verotusmenettelyssä tapahtuneet lainsäädäntöuudistukset	28
3.2.1	Uudistusten tavoitteet	28
3.2.2	Uudistusten vaikutus viranomaisaloitteiseen verotuksen oikaisuun ja muutoksenhakuun	30
3.3	Muutoksenhaku	33
3.3.1	Muutoksenhaku verotukseen	33
3.3.2	Oikaisulautakunta	35
3.3.3	Oikaisulautakunnan päätöksestä valittaminen	37
4	Viranomaisaloitteinen verotuksen muuttaminen	39
4.1	Yleistä viranomaisaloitteisesta verotuksen muuttamisesta	39
4.2	Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi	41
4.3	Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi	42

4.4 Verotuksen viranomaisaloitteinen oikaisu verovuoteen 2016 ja aikaisempiin vuosiin	45
4.5 Hallintolain mukainen verotuksen oikaisu	48
5 Vahingoksi oikaisun ongelmallisuus	52
5.1 Yleistä	52
5.2 Luottamuksensuojaperiaatteen toteutuminen	54
5.3 Kuulemisvelvollisuuden toteutuminen	60
5.4 Muita muuttamisen rajoitusten kannalta merkittäviä tapauksia	61
5.5 Havaintoja oikeuskäytännöstä	64
6 Johtopäätökset	67
Lähteet	71
Oikeustapaustuettelo	73

1 Johdanto

1.1 Tutkimuskohde

Verotusmenettelyssä pyritään siihen, että selvät virheet voidaan korjata mahdollisimman helposti. Tästä syystä ennen verotuksen päättymistä verovelvollisille lähetetään verotuspäätös ja veroselvitykset, jolloin verovelvollinen voi tehdä korjauspyynnön havaitsemistaan virheistä ja virheet voidaan korjata jo ennen verotuksen päättymistä. Jo toimitettua ja päättynyttä verotusta voidaan oikaista joko viranomaisaloitteisesti tai muutoksenhaun johdosta. Verotusmenettelystä annetussa laissa (1558/1995, VML, myöhemmin verotusmenettelylaki) on määritelty viranomaisaloitteisen oikaisun määräajat ja edellytykset sekä muutoksenhakuun oikeutetut, muutoksenhakukeinot ja muutoksenhaussa noudatettava menettely.¹

Verotusta voidaan viranomaisaloitteisesti muuttaa joko verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi. Verotusta voidaan viranomaisaloitteisesti muuttaa aina kolmen vuoden määräajassa. Joidenkin asioiden asianmukainen selvittäminen ja niihin kohdistuva tehokas verovalvonta edellyttää kuitenkin, että erityisissä tilanteissa verotusta voidaan muuttaa myös yleistä kolmen vuoden määräaikaa pidemmässä määräajassa. Kolmen vuoden yleisessä määräajassa kaikki verotuksessa havaitut virheet voidaan viranomaisaloitteisesti korjata sekä verovelvollisen hyväksi että vahingoksi.²

Verotuksen muuttamista viranomaisaloitteisesti rajoittaa kuitenkin hallintopäätösten pysyvyyttä ja sitovuutta koskevat yleiset periaatteet. Verohallinto ei voi viranomaisaloitteisesti muuttaa verotusta verovelvollisen vahingoksi, jos Verohallinto on jo selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Tämä johtuu uudelleen harkinnan kieltoa koskevasta periaatteesta, joka liittyy hallintopäätösten pysyvyyttä koskevaan yleisperiaatteeseen. Hallintopäätösten sitovuusvaikutus näkyy sen sijaan siten, että verotuksen muuttaminen

¹ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s. 117

² Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, ss.200—201

estyy silloin, jos luottamuksensuojaa koskevat edellytykset täyttyvät. Edellä mainittujen tilanteiden lisäksi verotusta ei voida takautuvasti muuttaa myöskään tilanteessa, jossa oikeuskäytäntö on kiristynyt tai asia on jo aikaisemmin ratkaistu valitukseen annetulla päätöksellä.³

Vero-oikeus voidaan jakaa aineelliseen ja muodolliseen vero-oikeuteen. Aineellisessa vero-oikeudessa on kyse niistä verolainsäädännön normeista, jotka sääntelevät verovelvollisuuden ja veron kohteen määrittämistä sekä veron laskemista. Muodollinen vero-oikeus puolestaan koostuu niistä lainsäädännön normeista, jotka koskevat veroviranomaisen organisaatiota, verotuksen toimittamista, muutoksenhakua verotukseen sekä ylipäänsä verovelvollisten ja veronsaajien oikeuksia ja velvollisuuksia.⁴

Tutkimus keskittyy tuloverotuksen viranomaisaloitteiseen vahingoksi oikaisuun, jota säätelee verotusmenettelylaki. Verotusmenettelylain säännöksiä sovelletaan viittaussäännösten perusteella myös perintö- ja lahjaverolain sekä kiinteistöverolain menettelyissä⁵. Kyseessä on siten muodolliseen vero-oikeuteen keskittyvä tutkimus. Vaikka tutkimus käsittelee tuloverotuksen muuttamista, ei tutkimuksen tarkoituksena ole ottaa kantaa tuloverotusta koskevaan aineelliseen oikeuteen.

Verotusmenettelystä annetun lain 56 § sisältää säännökset verotuksen oikaisusta verovelvollisen vahingoksi. Verotusmenettelylain 56.1 §:n mukaan Verohallinto oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi, jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt määräämättä säädetty vero. Tutkimuksen kannalta keskeisiä ovat kuitenkin myös verotuksen muuttamista rajoittavat säännökset ja periaatteet. Tutkimuksen keskiössä ovatkin tilanteet, joissa verotusta ei voida viranomaisaloitteisesti muuttaa verovelvollisen vahingoksi. Tutkimuksen kannalta merkityksellistä on myös se, että verotusmenettelylakia on uudistettu vuoden 2017 alusta ja näin

³ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.201

⁴ Myrsky & Svensk 2016, ss.13–14

⁵ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, ss.4–5

ollen tällä hetkellä verotusta muuttaessa sovellettavaksi voi nykyisen verotusmenettelylain sijaan tulla myös aikaisemmin voimassa ollut lainsäädäntö, joka koskee verovuotta 2016 ja sitä aikaisempia verovuosia.

1.2 Tutkimusongelma

Vero-oikeudessa ratkaisevaa on legaliteettiperiaatteen vuoksi verolain sanamuoto. Lain sanamuoto ei kuitenkaan koskaan ole täydellinen, joten tulkintaongelmia ei voida välttää. On olemassa tilanteita, joissa lain sanamuoto ei anna yksiselitteistä vastausta siihen, miten lakia tulisi tulkita. Verolain tulkinnanvaraisuus näkyy selkeimmin siinä, että luottamuksensuojaa koskevan verotusmenettelylain 26 §:n 2 momentin mukaan tulkinnanvarainen asia tulee tiettyjen edellytysten täytyessä ratkaista verovelvollisen eduksi.⁶

Lähtökohtana on, että verotusta voidaan muuttaa verovelvollisen vahingoksi kolmen vuoden määräajassa riippumatta havaitun virheen laadusta tai aiheuttajasta. Oikeutta verotuksen muuttamiseen rajoittavat kuitenkin useat lailla turvatut periaatteet, kuten luottamuksensuoja ja uudelleen harkinnan kiellon periaate. Tulkinnanvaraisuus tulee viranomaisaloitteisessa verotuksen muuttamisessa esiin usein erityisesti tilanteissa, joissa täytyy ratkaista, tuleeko jokin verotuksen muuttamista rajoittava periaate sovellettavaksi nimenomaisessa tapauksessa. Tämä tarkoittaa sitä, että jokaisen tapauksen kohdalla on käytettävä tapauskohtaista harkintaa.

Tutkielmassa tarkastellaan aluksi, mitä verotuksen viranomaisaloitteisella muuttamisella tarkoitetaan ja missä tilanteissa verotusta voidaan muuttaa verovelvollisen vahingoksi. Tämän jälkeen tarkastellaan, mitkä seikat rajoittavat oikeutta verotuksen muuttamiseen verovelvollisen vahingoksi. Tutkielman tavoitteena on selvittää edellytyksen verotuksen muuttamiseen verovelvollisen vahingoksi sekä löytää tyypilliset tilanteet, joissa oikeutta

⁶ Määttä 2017, ss.33—45

verotuksen muuttamiseen ei ole ja millä perusteella muuttaminen estyy. Näiden tyyppilisten tilanteiden pohjalta voidaan tulkita ja systematisoida tilanteita, joissa verotusta ei voida muuttaa verovelvollisen vahingoksi. Tutkimusongelmaa lähestytään siten tuomioistuinratkaisujen valossa, jotta voidaan löytää nämä tyyppilliset tilanteet. Tutkimusongelmana on ensinnäkin selvittää edellytykset verotuksen viranomaisaloitteiselle muuttamiselle ja toisekseen selvittää, millaisissa tilanteissa vahingoksi oikaisu on tapahtunut vastoin menettelyä rajoittavia säännöksiä tai periaatteita ja onko näistä tapauksista löydettävissä yhteneväisyyksiä keskenään.

1.3 Tutkimusmenetelmä

Tässä tutkimuksessa tutkimusmenetelmänä käytetään lainoppia eli oikeusdogmatiikkaa. Lainopin tehtävänä on tulkita ja systematisoida oikeusnormeja. Tulkinnalla pyritään selvittämään, mikä on voimassa olevan oikeuden sisältö käsiteltävässä oikeusongelmassa ja miten nimenomaisessa tilanteessa pitäisi toimia voimassa olevan oikeuden mukaan. Systematisoinnilla puolestaan tarkoitetaan voimassa olevan oikeuden jäsentämistä. Systematisointi auttaa löytämään tarvittavat säännökset ja hahmottamaan kokonaiskuvaa oikeudellisista järjestelyistä ja niiden välisistä suhteista.⁷

Verotusmenettelylain 56 §:ssä säädetään verotuksen oikaisusta verovelvollisen vahingoksi. Tässä tutkielmassa analysoidaan vahingoksi oikaisuun liittyvää voimassa olevaa oikeutta lainopin avulla. Tavoitteena on selvittää, mitkä normit sääntelevät verotuksen muuttamista ja mitä näiden normien sisällöllä on tarkoitettu. Lisäksi pyritään tutkimaan verotusmenettelylain 56 §:ä suhteessa muihin säännöksiin. Systematisoinnin avulla pyritään selvittämään kokonaiskuva verotuksen muuttamisesta ja siitä, mitkä kaikki säännökset ohjaavat ja rajoittavat menettelyä sekä miten nämä normit sijoittuvat keskenään.

⁷ Husa, Mutanen & Pohjolainen 2008, ss.19—21

Lainopin lisäksi tutkimusmenetelmänä käytetään oikeushistoriaa. Oikeushistoria tutkii oikeusnormien tai oikeudellisen ajattelun kehitystä sekä tuottaa tietoa menneen ajan oikeudesta, jota sellaisenaan ei ole enää olemassa.⁸ Oikeushistoria tutkimusmenetelmässä näkyy tutkimuksessa erityisesti siitä syystä, että verotusmenettelylakia on uudistettu vuoden 2017 alusta myös verotuksen muuttamista koskevien normien osalta. Tutkimuksen kannalta merkittävimmät verotusmenettelylain uudistukset koskevat verotuksen oikaisun määräaikoja. Toisaalta kyseessä ei ole puhtaasti oikeushistoriallinen tutkimus, koska nämä vanhan verotusmenettelylain säännökset tulevat edelleen sovellettavaksi verovuoden 2016 ja sitä aikaisempien verovuosien osalta. Oikeudenaloista tutkimus sijoittuu hallinto-oikeuden ja vero-oikeuden alalle.

1.4 Tutkielman lähteet

Oikeuslähteiksi kutsuaan lähteitä, jotka pitävät sisällään informaatiota oikeuden sisälöstä. Erityisesti lainopin näkökulmasta lait ja muut säädökset ovat tärkein oikeuslähde.⁹ Oikeuslähteitä voidaan jaotella usealla eri tavalla, mutta yksi tunnetuimmista jaottelutavoista on pohjoismainen oikeuslähdeoppi, jossa oikeuslähteet on jaettu etusijajärjestykseen niiden velvoittavuuden mukaan. Ensimmäiseksi tulevat vahvasti velvoittavat oikeuslähteet, toiseksi heikosti velvoittavat oikeuslähteet ja viime kädessä sallitut oikeuslähteet.¹⁰

Suomessa vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat perustuslain (731/1999) 2.3 §:n ja oikeudenkäymiskaaren (4/1734) 1.11 §:n mukaan laki ja maantapa. Lailla tarkoitetaan tässä kaikkia säädöksiä eli perustuslain ja lakien lisäksi asetuksia, valtioneuvoston ja ministeriöiden päätöksiä sekä hallintoviranomaisten antamia määräyksiä ja ohjeita. Lainsoveltamisessa näihin vahvasti velvoittaviin oikeuslähteisiin on vedottava virkavirheeseen syyllistymisen uhalla. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lainsäätäjän tarkoitus ja

⁸ Husa, Mutanen & Pohjolainen 2008, s.21

⁹ Husa, Mutanen & Pohjolainen 2008, s.32

¹⁰ Määttä 2014, s.13

tuomioistuinratkaisut. Jos lainsoveltaja ei noudata heikosti velvoittavia oikeuslähteitä, on hänen perusteltava oikeuslähteistä poikkeaminen päätöksenteossa. Sallituiksi oikeuslähteiksi puolestaan ovat kaikki muut kuin edellä mainitut oikeuslähteet. Sallituiksi oikeuslähteiksi katsotaan oikeustiede, oikeushistorialliset, oikeusvertailevat ja reaaliset argumentit sekä arvot ja arvostukset.¹¹

Vero-oikeudessa ratkaisevaa on korostetun legaliteettiperiaatteen vuoksi verolain sanamuoto. Lain sanamuoto ei kuitenkaan koskaan ole täydellinen, joten tulkintaongelmia ei voida välttää. On olemassa tilanteita, joissa lain sanamuoto ei anna yksiselitteistä vastausta siihen, miten lakia tulisi tulkita.¹² Tässä tutkielmassa käytetään oikeuslähteitä jokaisesta edellä mainitusta oikeuslähdeopin kategoriasta. Vahvasti velvoittavista oikeuslähteistä tutkimuksen kannalta merkityksellisiä ovat kansallisista laeista verotusmenettelylaki, hallintolaki (434/2003) sekä Suomen perustuslaki. Koska lain sanamuoto ei ole täydellinen, käytetään tutkimuksessa myös heikosti velvoittavia oikeuslähteitä, kuten hallituksen esityksiä ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja, tulkinnan apuna. Hallituksen esityksiä käytetään apuna lainsäätäjän tahdon selvittämisessä ja tuomioistuinratkaisujen avulla tutkitaan yksittäisiä tulkintaongelmia. Lisäksi tutkimuksessa käytetään apuna sallituista oikeuslähteistä oikeuskirjallisuutta sekä Verohallinnon ohjeita.

1.5 Terminologia

Tutkielmassa käytetään viranomaisaloitteisesta verotuksen muuttamisesta verovelvollisen vahingoksi termiä vahingoksi oikaisu ja vastaavasti viranomaisaloitteisesta verotuksen muuttamisesta verovelvollisen hyväksi termiä hyväksi oikaisu. Muutoksenhaulla puolestaan tarkoitetaan verovelvollisen tai veronsaajan aloitteesta tapahtuvaa verotuksen oikaisua. Muutosverotus-käsitteen voidaan katsoa pitävän sisällään sekä verotuksen viranomaisaloitteisen muuttamisen että muutoksenhaun¹³. Myös verotuksen

¹¹ Husa, Mutanen & Pohjolainen 2008, s.33

¹² Määttä 2017, ss.33–45

¹³ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.199

oikaisua käytetään käsitteenä tilanteissa, joissa takoitetaan sekä verotuksen viranomaisaloitteista muuttamista että muutoksenhakua. Nämä edellä mainitut käsitteet koskevat aina verotuksen päättymisen jälkeen tapahtuvaa verotuksen korjaamista.

1.6 Tutkielman rakenne

Verotusmenettelyssä pyritään siihen, että selvät virheet voidaan korjata mahdollisimman helposti. Tästä syystä ennen verotuksen päättymistä verovelvollisille lähetetään verotuspäätös ja veroselvitykset, jolloin verovelvollinen voi tehdä korjauspyynnön havaitsemistaan virheistä ja virheet voidaan korjata jo ennen verotuksen päättymistä.¹⁴ Tästä huolimatta verotuksessa tapahtuneita virheitä voi olla tarpeen korjata myös verotuksen päättymisen jälkeen. Tutkielman toisessa pääluvussa tarkastellaan verotuksen muuttamisen kannalta keskeisiä periaatteita. Periaatteet taustoittavat osaltaan myöhemmin tutkielmassa tarkasteltavaa. Luvussa tarkastellaan erityisesti vahingoksi oikaisua rajoittavia periaatteita. Luvun tarkoituksena on löytää ne säännökset, jotka tulevat sovellettavaksi nimenomaan arvioitaessa sitä, voidaanko verotusta oikaista verovelvolliselle vahingolliseen suuntaan vai ei.

Kolmannessa pääluvussa taustoitetaan tuloverotuksen oikaisua sekä verohallinnon että verovelvollisen tai veronsaajan aloitteesta. Luvussa tarkastellaan myös verotusmenettelyssä tapahtuneita lainsäädäntöuudistuksia ja niiden vaikutusta muutoksenhakuun ja verotuksen viranomaisaloitteiseen oikaisuun. Koska myöhemmin tutkimuksessa tarkastellaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöä, on tärkeää ymmärtää mitä muutoksenhakuvaiheita tapaus käy läpi ennen asian päättymistä korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. Tästä johtuen luvussa käydään läpi muutoksenhakumenettely, vaikka tutkimuksen pääpaino onkin viranomaisaloitteisessa verotuksen muuttamisessa. Tutkimuksessa ei käsitellä ylimääräisiä muutoksenhakukeinoja.

¹⁴ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s.117

Neljännessä pääluvussa käsitellään viranomaisaloitteista verotuksen muuttamista. Tarkasteltavana on sekä verovelvollisen hyväksi että vahingoksi tapahtuvat oikaisut. Luvussa käsitellään myös tällä hetkellä verovuosien 2015 ja 2016 osalta sovellettavana olevaa lainsäädäntöä sekä hallintolain mukainen verotuksen oikaisu. Luvun tarkoituksena on tuoda esiin viranomaisaloitteisen verotuksen oikaisun kannalta keskeiset säännökset sekä näiden säännösten sisältö.

Viidennen pääluvun tarkoituksena on löytää ne tyyppitapaukset, joiden perusteella voidaan arvioida, millaisissa tilanteissa vahingoksi oikaisu on tapahtunut rikkoen sitä rajoitavia periaatteita ja onko näissä tapauksissa yhteneväisyyksiä keskenään. Tässä luvussa tarkasteltavana on Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntö. Kuudennessa pääluvussa puolestaan tehdään yhteenveto siitä, milloin verotusta voidaan viranomaisaloitteisesti oikaista verovelvollisen vahingoksi ja vastaavasti millä perusteilla verotusta ei voida muuttaa verovelvolliselle vahingolliseen suuntaan, vaikka siihen verotusmenettelylain 56 §:n mukaan olisikin edellytykset.

2 Verotuksen muuttamisen kannalta keskeiset periaatteet

2.1 Hyvän hallinnon periaatteet

Perustuslain 2.3 §:n mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Perustuslain 21 §:ssä puolestaan säädetään oikeusturvasta: Jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla. Perustuslain 21 §:n säännökset ilmentävät siten vaatimuksia hallinnollisessa päätöksenteossa noudatettavista menettelyllisistä reunaehdoista. Perustuslaissa turvattuja hallinto-toiminnan lainalaisuutta, oikeusturvatakeita ja näihin liittyvää hallintotoiminnan tuomioistuinvalvontaa sekä hyvää hallintoa voidaan pitää oikeusvaltion peruselementteinä ja siten ne koskevat sellaisenaan myös verotusmenettelyä ja muutoksenhakua verotukseen¹⁵.

Perustuslaissa turvatuista hyvän hallinnon takeista säädetään hallintolaissa. Hallintolain 6-10 §:t sisältävät hyvää hallintoa koskevat keskeiset säännökset, jotka asettavat viranomaisen toiminnalle laadulliset vähimmäisvaatimukset eli hyvän hallinnon perusteet. Hyvän hallinnon perusteisiin kuuluvat hallintolain 6 §:ssä säädetyt hallinnon oikeusperiaatteet: yhdenvertaisuusperiaate, tarkoitussidonnaisuuden periaate, puolueettomuusperiaate, suhteellisuusperiaate ja luottamuksensuojaperiaate. Edellä mainitut oikeusperiaatteet tulevat harvoin suoraan sovellettavaksi verotusmenettelyssä luottamuksensuojaa koskevaa periaatetta lukuun ottamatta. Luottamuksensuojasta on säädetty hallintolain lisäksi myös verotusmenettelylaissa. Laajemmin hyvän hallinnon perusteisiin kuulu-

¹⁵ Rabinä, Myrky & Myllymäki 2017, s.45

vat myös palveluperiaate ja palvelun asianmukaisuus, neuvonta, hyvän kielenkäytön vaatimus ja viranomaisten yhteistyö.¹⁶ Oikeusperiaatteilla on tärkeä ohjaava merkitys tulkittaessa lainsäädännössä määriteltyjen oikeuksien ja velvollisuuksien sisältöä¹⁷. Oikeusperiaatteiden tärkeyttä korostaa myös se, että ne on sisällytetty osaksi kansallista lainsäädäntöä.

Yhdenvertaisuusperiaate tarkoittaa sitä, että viranomaisen on kohdeltava kaikkia hallinnossa asioivia tasapuolisesti. Tasapuolisen kohtelun vaatimus koskee samalla tavalla niin luonnollisia henkilöitä kuin oikeushenkilöitäkin. Kohtelun yhdenvertaisuusvaatimus ei rajoitu vain viranomaisen kanssa tietyllä hetkellä tai tietyssä asiassa välittömästi asioiviin. Tasapuolisuusvaatimus hallinnossa pitää sisällään myös syrjinnän kiellon. Hallintotoiminnan tasapuolisuuden keskeisenä sisältönä on vaatimus siitä, että viranomaisen normia tulkitessaan ja soveltaessaan kohtelee samanlaisia tapauksia samalla tavalla ja erilaisia tilanteita sen sijaan niiden eroavuudet huomioiden. Yhdenvertaisuusperiaate edellyttää näin ollen päätöksenteon johdonmukaisuutta.¹⁸ Verovelvollisten tasapuolisesta kohtelusta ja yhdenmukaisesta verotuksesta säädetään myös verohallintolain (1557/1995) 2 §:ssä.

Tarkoitussidonnaisuuden periaate edellyttää, että viranomaisen käyttää toimivaltaansa vain siihen tarkoitukseen, johon se on määritelty tai muuten tarkoitettu käytettäväksi. Myös lakiin perustuvaa harkintavaltaa käyttäessä viranomaisen tulee ottaa huomioon lainsäädännön tavoitteet. Selvästi tavoitteiden vastainen päätöksenteko voi merkitä harkintavallan väärinkäyttöä.¹⁹ Vero-oikeudessa tarkoitussidonnaisuuden periaatetta turvaa legaliteettiperiaate, jonka ydinsisältönä on se, että veroista on säädettävä lailla. Näin ollen myös lainsäädännön tavoitteet pitäisi ilmetä lain sanamuodosta. Verotuksessa vi-

¹⁶ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, ss.48—49

¹⁷ Mäenpää 2018, s.153

¹⁸ Mäenpää 2016, ss.83—87

¹⁹ Mäenpää 2016, ss.89—91

ranomaisella on harvoin laajaa harkintavaltaa ratkaisuja tehdessään, joten tarkoitussidonnaisuuden periaatteella ei voida katsoa olevan kovin merkittävää vaikutusta veroviranomaisen toiminnassa.

Puolueettomuusperiaate edellyttää hallintotoiminnan puolueettomuutta ja riippumattomuutta. Periaatteen tavoitteena on turvata luottamus hallintotoiminnan objektiviteetin ja riippumattomuuteen. Puolueettomuusperiaatteen toteutuminen näkyy viranomaistoiminnassa selkeimmin siinä, että esteellinen henkilö ei saa osallistua asian käsittelyyn, vaan henkilön on jättäydyttävä sivuun asian käsittelystä. Myös viranomaisen velvollisuus perustella tekemänsä päätökset turvaa osaltaan puolueettomuusperiaatteen toteutumista.²⁰

Suhteellisuusperiaatteen keskeinen sisältö on, että viranomaisen toiminnan on oltava oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Periaatteen sisältöön kuuluu kolme peruselementtiä. Ensinnäkin toimen on oltava asianmukainen ja tehokas sekä sopiva suhteessa perusteltuun tavoitteeseen tai päämäärään, jota sillä pyritään toteuttamaan. Toiseksi toimen tarpeellisuutta ja välttämättömyyttä on arvioitava kohteen etujen ja oikeuksien kannalta. Kolmanneksi toimien on oltava oikeasuhtaisia, joka tarkoittaa, että toimet eivät saa sisältää enempää yksityisen oikeuksien rajoituksia ja yksityiseen kohdistuvaa pakkoa kuin on välttämätöntä toimenpiteen tavoitteiden saavuttamiseksi.²¹ Suhteellisuusperiaatteelle annetaan merkitystä erityisesti arvioitaessa, millaisia selvitysvelvoitteita viranomainen tai tuomioistuin voi asettaa verovelvolliselle²².

Jokainen näistä hyvän hallinnon periaatteista takaa osaltaan asianosaisten oikeusturvan toteutumista. Oikeusturva taataan perustuslain 21 §:ssä ja hallintolaissa säädetyt hyvän hallinnon periaatteet ovat omiaan varmistamaan oikeusturvan toteutumista hallintotoiminnassa. Oikeusturva on oikeudellista varmuutta siitä, että lakeja sovelletaan kaikkiin

²⁰ Mäenpää 2016, ss.92—93

²¹ Mäenpää 2016, ss.94—95

²² Äimä 2011, s.100

samalla tavoin ja yhdenmukaisesti, tasapuolisesti ja puolueettomasti²³. Oikeusturvan toteutuminen edellyttää lisäksi asianosaisten mahdollisuutta hakea muutosta tehtyihin päätöksiin.

Perustuslaissa ja hallintolaissa turvattuja hyvän hallinnon periaatteita noudatetaan jokaisessa verotuksen vaiheessa aina ennakkoperinnästä muutoksenhakuun. Jokaisella periaatteella on erilaisia painopisteitä siinä, missä verotuksen vaiheessa niiden merkitys korostuu. Luottamuksensuoja, oikeus tulla kuulluksi ja oikeus saada perusteltu päätös ovat periaatteista keskeisimpiä verotuksen muuttamisen kannalta, joten niitä käsitellään niiden keskeisyyden vuoksi myöhemmissä luvuissa tarkemmin.

2.2 Verotuksen yleiset menettelysäännökset

Legaliteettiperiaate on yksi vero-oikeuden johtavista periaatteista. Vero-oikeudellisen legaliteettiperiaatteen ydinsisällöstä eli lakisidonnaisuuden vaatimuksesta säädetään perustuslain 2.3 §, 81.1 § ja 121.3 §:issä, joista kahdessa jälkimmäisessä säädetään nimenomaan verotuksen lakisidonnaisuudesta. Perustuslain 2.3 §:n mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Perustuslain 81.1 §:n mukaan valtion verotuksessa verovelvollisuudesta ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta on säädettävä lailla. Perustuslain 121.3 §:ssä säädetään puolestaan kuntien verotusoikeudesta. Nämä perustuslain pykälät ilmentävät legaliteettiperiaatteen keskiötä eli sitä, että veroista on säädettävä lailla. Legaliteettiperiaate toimii myös argumenttina lain sanamuodon mukaisen laintulkinnan puolesta.²⁴ Aina verolaeissa ei säädetä yksityiskohtaisesti kaikista tilanteista ja silloin säännöstä on legaliteettiperiaatteen mukaisesti tulkittava tavalla, joka voidaan objektiivisesti perustaa lain sanamuotoon²⁵.

²³ Äimä 2011, ss.149—150

²⁴ Soikkeli 2003, ss.77—80

²⁵ Äimä 2011, s.104

Yleisistä verotusmenettelyä koskevista menettelysäännöksistä säädetään verotusmenettelylain 4 luvussa. Verotusmenettelylain 26 §:ssä säädetään verotuksessa noudatettavista yleisistä periaatteista: verotuksen tasapuolisuudesta, luottamuksensuojasta, kuulemisesta, selvittämisvelvollisuudesta, verotuksen toimittamisessa käytettävistä tiedoista sekä asian tutkimisesta. Lisäksi verotusmenettelylain 4 luvussa säädetään asioiden yhdessä käsittelystä, päätöksen perustelemisesta ja tiedoksiannosta, veronsaajien kuulemisesta sekä veron kiertämisestä.

Verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimissa tulee sekä veronsaajien että verovelvollisen edut ottaa tasapuolisesti huomioon. Verohallinnon on myös edistettävää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta. Näin ollen verotus ja verotusta koskeva muutoksenhaku on toimitettava puolueettomasti ja yhdenvertaisuusperiaatetta noudattaen.²⁶ Tätä turvaavat myös hallintolaissa turvatut yhdenvertaisuus- ja puolueettomuusperiaatteet.

Oikeusturvaa edistää myös verovelvollisen suosimisen periaate (in dubio contra fiscum), joka tarkoittaa, että epäselvässä tulkintatilanteessa tulisi valita verovelvollisen kannalta edullisin vaihtoehto. Verovelvollisen suosimisen periaatteessa yhdistyvät sekä verotuksen legalisuus- että joustavuusvaatimus.²⁷ Verovelvollisen suosimisen periaate näkyy viranomaisaloitteisessa verotuksen muuttamisessa erityisesti tilanteissa, joissa tulee sovellettavaksi, mitä verotusmenettelylain 26.2 §:ssä on säädetty luottamuksensuojasta.

Oikeusvarmuus- ja ennakoitavuusperiaate on tärkeä periaate kaikissa verotuksen toimitamisen vaiheissa. Periaate ilmenee siten, että verovelvollisen tulisi voida ennakoida, millaisia veroseuraamuksia hänen toiminnastaan missäkin tilanteessa seuraa. Oikeusvarmuus- ja ennustettavuus on sitä parempaa, mitä huolellisemmin verotusta ohjaavat säädökset laaditaan. Oikeusvarmuus edellyttää myös sitä, että verolakeja tulkitaan oikein

²⁶ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s.109

²⁷ Äimä 2011, s.68

ja johdonmukaisesti.²⁸ Oikeusvarmuuden on perinteisesti nähty toteutuvan verojärjestelmässä, kun päätökset ovat ennakoitavia ja lainmukaisia. Perinteisessä oikeusvarmuuden käsitteessä ennustettavuuden perusteena on tämän vuoksi pitkälti verotuspäätösten lainmukaisuus. Lakiin perustuva ennustettavuus on vain muodollista ennustettavuutta, jonka lisäksi on olemassa päätösten tosiasiallinen ennustettavuus lainsoveltamisessa. Tosiasiallista ennustettavuutta pyritään turvaamaan luottamuksensuojaperiaatteen avulla.²⁹ Muodollista ennustettavuutta sen sijaan turvaa perustuslaissa säädetty lakisidonnaisuuden vaatimus.

Verotusta koskevan asian selvittämisessä on kyse asian ratkaisemiseksi tarpeellisten tosiseikkoja koskevien selvitysten ja näytön hankkimisesta ja esittämisestä päätöksentekoa varten. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta on välttämätöntä, että veroviranomaisella on päätöstä tehdessään käytettävissään riittävät ja oikeat tiedot. Verotuksessa virallisperiaate painottuu siten, että veroviranomaisella on vain yleinen velvollisuus huolehtia asian selvittämisestä ja velvollisuus sen jälkeen ratkaista asia. Veroviranomaisen on kehotettava verovelvollista esittämään tarvittavat tiedot ja selvitykset, jotka ovat tarpeen verotuksen käsittelemiseksi. Verotuksessa selvittämisvelvollisuus on sillä, jolla on käytännössä paremmat mahdollisuudet jonkin asian kannalta tarpeellisen seikan selvittämiseen.³⁰

Verotuksen viranomaisaloitteisen muuttamisen kannalta keskeisiä periaatteita, luottamuksensuojaa, kuulemisperiaatetta ja perustelovelvollisuutta, käsitellään tarkemmin seuraavissa alaluvuissa.

²⁸ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s.18

²⁹ Soikkeli 2003, s.72

³⁰ Råbinä, Myrsky & Myllymäki 2017, ss.64—66

2.3 Luottamuksensuoja

Hallintolain 6 §:ään sisältyy vaatimus siitä, että viranomaisen toimien on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Luottamuksensuojaperiaatteen keskeisenä sisältönä on, että viranomaisten toiminnan oikeellisuuteen ja virheettömyyteen sekä viranomaisten tekemien päätösten pysyvyyteen ja sitovuuteen voidaan luottaa. Koska luottamuksen suojaaminen on rajoitettu koskemaan oikeutettuja odotuksia, on odotusten perustuttava viime kädessä lainsäädäntöön, yleisiin oikeusperiaatteisiin tai kansainvälisiin sopimuksiin. Tästä johtuu se, että viranomaisen selvästi lainvastainen neuvo, ohje tai lupaus ei voi synnyttää luottamuksensuojaa. Lisäksi asianosaisen on toimittava vilpittömässä mielessä. Näin ollen luottamuksensuojaa ei voi esimerkiksi saada tilanteessa, jos viranomaisen toimi on johtunut asionosaisen omasta virheellisestä menettelystä, kuten esimerkiksi siitä, että asianosainen on antanut virheellisiä tai harhaanjohtavia tietoja tai muutoin menetellyt virheellisesti.³¹

Luottamuksensuojalla on kaksi ulottuvuutta: päätöksen pysyvyys ja päätöksen sitovuus. Ensinnäkin luottamuksensuojassa on kyse uudelleen harkinnan kiellosta eli siitä, että viranomainen ei voi takautuvasti muuttaa aiemmin tekemäänsä nimenomaista päätöstä. Tässä on kyse tehdyn päätöksen pysyvyydestä. Toiseksi luottamuksensuojassa on kyse siitä, että viranomainen on antanut ennen päätöksen tekemistä asianosaiselle tai yleisesti julkisuuteen neuvon tai ohjeen, jonka perusteella asianosaiselle on syntynyt perusteltu luottamus siitä, miten asia ratkaistaan. Tässä on kyse annetun neuvon, ohjeen tai aikaisemman päätöksen tai yleisen ratkaisukäytännön sitovuudesta.³²

Verotusmenettelylaissa säädetään myös luottamuksensuojasta. Luottamuksensuoja tarkoittaa sitä, että virheelliseksi osoittautunutta verotuspäätöstä ei voida ilman asiasta olevaa säännöstä takautuvasti muuttaa verovelvolliselle epäedulliseen suuntaan. Tämä johtuu siitä, että verovelvollisella on oikeus luottaa siihen, että veroviranomainen toimii

³¹ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.54

³² Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, ss.54—55

lainmukaisesti, pysyy päätöksissään ja noudattaa omaksumaansa tulkintalinjaa. Luottamuksensuojasäännöksen soveltaminen edellyttää kuitenkin, että asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä, verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti ja erityisistä syistä ei muuta johdu.³³ Luottamuksensuojaa koskevaa verotusmenettelylain 26.2 §:ää sovelletaan kaikissa verotuksen vaiheissa ennakkoperinnästä verotuksen oikaisuun asti.³⁴

Verotusmenettelylain 26.2 §:ssä säädetään luottamuksensuojasta seuraavasti:

Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu.

Kaikkien edellä mainittujen edellytysten on siten toteuduttava yhtä aikaa, jotta verovelvollinen saa asiassa luottamuksensuojaa. Viranomaisen on siten tullut antaa ohje tai neuvo ennen verotukseen vaikuttavan toimen tekemistä ja verovelvollisen on toimia tämän saamansa ohjeen tai veroviranomaisen noudattaman käytännön mukaisesti.

Hallituksen esityksen perusteluissa todetaan luottamuksensuojaperiaatteen sisällöstä seuraavasti: "Luottamusperiaate verotuksessa tarkoittaa sitä, että vilpittömässä mielessä olevalla verovelvollisella on oikeus luottaa hänelle veroasioissa annettuihin ohjeisiin sekä viranomaisten aikaisemmin noudattamaan käytäntöön. Verovelvolliselle annettava luottamuksensuoja ilmenee silloin, kun verotus toimitetaan aikaisemman viranomaiskäytännön ja annettujen ohjeiden mukaisesti. Luottamusperiaatteeseen kuuluu lisäksi muun muassa verovelvolliselle epäedullisten tulkintojen ja verotusta kiristävän takautuvan lainsäädännön välttäminen sekä verohallinnon mahdollisimman nopea kannotto esiin tuleviin uudenlaisiin verotustilanteisiin".³⁵

³³ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, ss.109—110

³⁴ Myrsky & Svensk 2016, s.397

³⁵ HE 53/1998 vp.

Luottamuksensuojaa koskevan säännöksen soveltaminen verotuksessa edellyttää ensinnäkin, että asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä. Tulkinnanvaraisuudella tarkoitetaan sitä, että asia on oikeudellisesti tulkinnanvarainen eli kyseessä on laintulkintaongelma. Epäselvyys puolestaan liittyy tosiseikkoja koskeviin näyttökysymyksiin, kuten omaisuuden arvon määrittämiseen. Asian tulee olla tulkinnanvarainen sillä hetkellä, kun kysymyksessä oleva oikeustoimi tehdään ja jonka veroseuraamuksiin luottamuksensuojaa koskevaa säännöstä siis sovelletaan.³⁶

Luottamuksensuojaa koskevan säännöksen soveltaminen edellyttää lisäksi verovelvollisen perusteltua vilpittömää mieltä. Jotta vilpittömä mieli on perusteltua, tulee verovelvollisen ottaa riittävä selko niistä säännöksistä ja ohjeista, jotka ohjaavat täyttämään verotukseen liittyvät velvoitteet. Jos verovelvollinen tämän jälkeen toimii näiden säännösten ja veroviranomaisen antamien ohjeiden mukaisesti eikä anna väärää, epäselvää, puutteellista tai harhaanjohtavaa tietoa verotuksen perusteena olevista seikoista, voidaan verovelvollisen katsoa toimineen vilpittömässä mielessä.³⁷

Kolmanneksi luottamuksensuojaa koskevan säännöksen soveltaminen edellyttää toimimista viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti. Viranomaisen noudattamalla käytännöllä tarkoitetaan viranomaisen tietystä kysymyksessä omaksumaa tulkintaa, jota on sovellettu aikaisemmissa vastaavissa tilanteissa joko kyseisen verovelvollisen verotuksessa tai yhtenäisesti muiden verovelvollisten verotuksessa. Viranomaisen noudattama käytäntö voi perustua myös oikeuskäytäntöön. Yksittäistä verovelvollista koskeva aikaisempi käytäntö muodostuu verotuksen yhteydessä tehdyistä päätöksistä ja annetuista ennakkoratkaisuista sekä mahdollisesti verotarkastuksen yhteydessä tehdyistä nimenomaisista ratkaisuista tai nimenomaisesta ohjauksesta. Vi-

³⁶ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, ss.58—59

³⁷ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.59

ranomaisen ohjeilla tarkoitetaan sellaisia ohjeita, jotka ovat myöhemmin todennettavissa. Ohjeessa on myös nimenomaisesti tuotava esille tosiseikkoja, joiden perusteella arvioidaan tietyn oikeustoimen verokohtelua.³⁸

Luottamuksensuojaa ei pääsääntöisesti voi syntyä pelkästään sillä perusteella, että verotus on toimitettu verovelvollisen antaman veroilmoituksen mukaisesti asiaa tutkimatta. Pelkkä veroviranomaisen passiivisuus ei siten riitä luomaan verovelvollisen luottamuksen suojaamista edellyttäviä oikeudellisia odotuksia. Luottamuksensuojan syntyminen edellyttää aina lähtökohtaisesti viranomaisen aktiivista tulkintakannanottoa.³⁹ Jatkuva puuttumattomuuskaan ei voi kuin aivan poikkeuksellisissa tilanteissa muodostaa viranomaisen nimenomaisen käytännön⁴⁰. Joten mikäli asia ei ole valikoitunut erikseen käsiteltäväksi, siihen ei ole myöskään otettu nimenomaista kantaa eikä tehty ratkaisu siten muodosta luottamuksensuojaa tulevaisuuteen nähden⁴¹.

Luottamuksensuojaperiaatetta on mahdollista soveltaa vain tulkinnanvaraisten oikeusnormien tilanteessa. Joten mikäli oikeussääntö on yksiselitteinen ja täsmällinen, ei periaate voi tulla sovellettavaksi.⁴² Asia ei voi olla luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen edellyttämällä tavalla aukollinen tai tulkinnanvarainen, jos lainsäädännös on yksiselitteinen ja täsmällinen. Myös yksiselitteinen tai täsmällinen KHO:n päätös estää luottamuksensuojan soveltamisen. KHO:n ratkaisu voi poistaa lainsäädännön aukollisuuden tai tulkinnanvaraisuuden tietyssä luottamuksensuojan tyyppitilanteessa. Verotuskäytännön vakiintuminen sen sijaan ei sellaisenaan vaikuta asian tulkinnanvaraisuuden arviointiin.⁴³

Luottamuksensuojan soveltaminen on aina yhdenvertaisuusperiaatteen vastaista, koska yhdelle verovelvolliselle myönnetään tällöin toisten verovelvollisten kustannuksella ve-

³⁸ Råbinä, Myrsky & Myllymäki 2017, ss.59—63

³⁹ Wikström, Ossa & Urpilainen 2015, s.141

⁴⁰ HE 29/2016 vp.

⁴¹ Verohallinto 2019b

⁴² Soikkeli 2003, ss.121—122

⁴³ Soikkeli 2003, s.226

rovelvollisen väärään tulkintakannanottoon perustuva veroetu. Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen edellytyksenä on tämän vuoksi aina luottamuksensuojan ja yhdenvertaisuuden välinen periaatepunninta ja luottamuksensuojaperiaatetta on mahdollista soveltaa vain, jos luottamuksensuojan painoarvo on muodostunut yksittäistapauksessa kilpailevien periaatteiden painoarvoja suuremmaksi. Luottamuksensuojan kanssa kilpailevia periaatteita verotuksessa ovat erityisesti verotuksen tehokkuusperiaate ja yhdenvertaisuusperiaate.⁴⁴

2.4 Kuulemisperiaate

Oikeus tulla kuulluksi perustuu perustuslain 21.2 §:n mukaan hyvän hallinnon takeisiin. Asianosaisen kuulemisella on neljä perustehtävää. Ensinnäkin asianosaisen oikeusturvan takaamiseksi viranomaisen ei yleensä voi tehdä asianosaista koskevaa päätöstä varaamatta tälle tilaisuutta tulla kuulluksi asiassa. Toisena tehtävänä kuulemisella on päätöksenteon tasapuolisuuden turvaaminen, jonka toteuttamiseksi asianosaisella on oikeus saada tietoonsa periaatteessa täysin sama tieto, joka on viranomaisen käytettävissä. Tällä tarkoitetaan tiedollista tasapuolisuutta. Kuuleminen toimii myös selvityskeinona erityisesti silloin, kun asianosainen voi kuulemisen yhteydessä esittää selvitystä, joka ei muuten olisi viranomaisen tiedossa tai käytettävissä. Neljänneksi kuuleminen tukee asian käsittelyn vuorovaikutteisuutta, koska myös asianosaisen mielipiteellä ja kannanotolla on siinä merkitystä.⁴⁵

Verovelvollisen kuulemisessa ennen asian ratkaisemista on kyse audiatur et altura pars-periaatteesta. Kuuleminen edistää verovelvollisen oikeusturvaa, päätöksenteon tasapuolisuutta, asian selvittämistä sekä käsittelyn vastavuoroisuutta. Kuulemistilanteet voidaan jakaa kahteen ryhmään: verotuksen toimittamisen tai veron määräämisen yhteydessä tapahtuvaan kuulemiseen sekä kuulemiseen silloin, kun verotusta tai

⁴⁴ Soikkeli 2003, ss.238—239

⁴⁵ Mäenpää 2016, ss.248—249

päätöstä oikaistaan verovelvollisen vahingoksi.⁴⁶ Kuulemisvelvollisuudesta säädetään verotusmenettelylain 26.3 §:ssä.

Verotuksen toimittamisen tai veron määräämisen yhteydessä kuulemisvelvoite syntyy silloin, jos Verohallinto aikoo poiketa olennaisesti veroilmoituksesta tai annetuista tiedoista. Verotuksen tai päätöksen oikaisutilanteessa olennaisuutta ei sen sijaan vaadita, vaan verovelvollista on kuultava aina, jos verotusta oikaistaan verovelvollisen vahingoksi. Kuulemisvelvoite on siten näissä tilanteissa ehdoton. On olemassa myös muita tilanteita, joissa verovelvollista on kuultava, esimerkiksi veronkorotuksen määrääminen edellyttää verovelvollisen kuulemista.⁴⁷

Kuuleminen ei edellytä todisteellista tiedoksiantotapaa, ellei laissa nimenomaisesti ole edellytetty kuulemisen tapahtuvan todisteellisesti. Näin ollen riittää, että kirje on todistettavasti lähetetty verovelvolliselle hänen osoitteeseensa tavallisena kirjelähettyksenä. Verovelvolliselle on tarvittaessa annettava kohtuullinen määräaika vastineen tai muun selvityksen antamiseksi. Veroviranomaisen on vastinetta tai muuta selvitystä verovelvolliselta pyytäessään mahdollisuuksien mukaan ilmoitettava, mistä seikoista selvitystä erityisesti tulisi esittää.⁴⁸ Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan todennut, että riittävänä on pidettävä sitä, että tilaisuus kuulemisseelvityksen antamiseen oli varattu kirjeitse tavallisena postilähettyksenä⁴⁹.

Asian saa kuitenkin tietyissä tapauksissa ratkaista varaamatta asianosaiselle tilaisuutta tulla kuulluksi. Kuulemisvelvollisuudesta voidaan poiketa tilanteessa, jossa vaatimus jätetään tutkimatta tai hylätään heti perusteettomana. Kuulemisvelvollisuudesta voidaan poiketa myös tapauksissa, joissa kuuleminen on muusta syystä ilmeisen tarpeetonta. Kuuleminen voi olla ilmeisen tarpeetonta, jos on selvää, että kuuleminen ei voi vaikuttaa asianosaisen oikeusturvaan tai tuoda lisäselvitystä asiaan. Asianosaisen

⁴⁶ Råbinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.72

⁴⁷ Råbinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.72

⁴⁸ Råbinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.75

⁴⁹ KHO 2008 T 3319

kuulematta jättäminen on menettelyvirhe, jonka seurauksena päätös voidaan oikaisuvaatimuksen tai valituksen johdosta kumota kokonaan tai siltä osin kuin asianosaista ei ole kuultu.⁵⁰

2.5 Perusteluvelvollisuus

Perustuslain 21.2 §:n hyvän hallinnon takeisiin kuuluu myös oikeus saada perusteltu päätös. Perustelujen keskeiset tehtävät ovat hyvän ja avoimen hallinnon toteuttaminen sekä asianosaisen oikeusturvan takaaminen. Perustelujen sisältämä informaatio mahdollistaa päätöksen lainmukaisuuden ja muutoksenhaun tarpeen arvioinnin. Perustelujen avulla voidaan myös varmistaa, että viranomainen on käyttänyt harkintavaltaansa lain ja hallinnon oikeusperiaatteiden mukaisesti.⁵¹

Hallintolain 45 §:n mukaan päätös on perusteltava ja perusteluissa on ilmoitettava, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun. Lisäksi perusteiluissa on mainittava päätöksenteossa sovelletut säännökset. Perusteluille ei ole hallintolaissa määritelty tarkempia sisällöllisiä tai laadullisia vaatimuksia. On kuitenkin selvää, että perustelujen on oltava riittävän selkeitä, yksilöityjä ja ymmärrettäviä. Jokainen päätökseen mahdollisesti sisältyvä erillinen ratkaisu on myös perusteltava. Perusteluissa on tuotava esiin selvitykset ja tosiasioita koskeva informaatio, joihin päätös perustuu.⁵²

Perusteluvelvollisuudesta voidaan kuienkin poiketa, jos perustelujen saamista ei voida pitää asianosaisen oikeusturvan kannalta ehdottoman välttämättömänä ja perusteluista luopumista puoltavat painavat seikat. Hallintolain 45.2 §:ssä määritellään viisi poikkeustapausta, joissa perustelujen esittämisestä voidaan poiketa.⁵³ Verotusmenettelyssä sovellettavaksi voivat tulla tilanteet, joissa perusteluilla ei ole vaikutusta asianosaisen

⁵⁰ Mäenpää 2016, ss.257—261

⁵¹ Mäenpää 2016, ss.309—310

⁵² Mäenpää 2016, ss.310—311

⁵³ Mäenpää 2016, ss.312—314

oikeusturvaan tai vaikutus on vähäinen taikka perustelemisen on muusta syystä ilmeisen tarpeetonta. Poikkeuksia perusteluvelvollisuudesta on sovellettava kuitenkin suppeasti, koska niillä rajoitetaan hyvään hallintoon erittäin keskeisesti kuuluvaa oikeutta saada perusteltu päätös⁵⁴.

Verotusmenettelylain 26 b §:n 1 momentin mukaan verotuksessa tehty päätös on perusteltava, jos siinä poiketaan veroilmoituksesta tai oikaisuvaatimuksesta tai jos verotusta muutetaan verovelvollisen vahingoksi. Päätös voidaan jättää perustelematta, jos perustelemisen on ilmeisen tarpeetonta.⁵⁵ Voidaan siten todeta, että sekä hallintolaissa että verotusmenettelylaissa on säädetty perusteluvelvollisuudesta ja sen poikkeuksista hyvin yhtenevällä tavalla. Lähtökohtana on päätöksen perustelemisen ja mikäli tästä velvollisuudesta poiketaan, on poikkeamisen perustuttava lakiin.

⁵⁴ Mäenpää 2018, s.547

⁵⁵ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, ss.78—79

3 Tuloverotuksen oikaisu

3.1 Yleistä verotuksen oikaisusta

Verotuksen toimittamiseen ja muutoksenhakuun liittyvät menettelysäännökset sisältyvät tuloverotuksen osalta verotusmenettelylakiin. Verotusmenettelylaissa on määritelty viranomaisaloitteisen oikaisun määräajat ja edellytykset sekä muutoksenhakuun oikeudet, muutoksenhakeinot ja muutoksenhaussa noudatettava menettely. Muutosverotusta voidaan pitää yläkäsitteenä, joka sisältää verotuksen muuttamisen ja muutoksenhaun: Verotuksen muuttaminen tapahtuu aina viranomaisaloitteisesti ja puolestaan muutosta verotukseen voivat hakea sekä verovelvollinen että veronsaaja⁵⁶.

Verotusmenettelyssä pyritään siihen, että selvät virheet voidaan korjata mahdollisimman helposti. Tästä syystä ennen verotuksen päättymistä verovelvollisille lähetetään verotuspäätös ja veroselvitykset, jolloin verovelvollinen voi tehdä korjauspyynnön havaitsemistaan virheistä ja virheet voidaan korjata jo ennen verotuksen päättymistä eikä verotuksen korjaamisessa tarvitse turvautua muutoksenhakeinoihin. Jo toimitettua ja päättynyttä verotusta voidaan oikaista joko viranomaisaloitteisesti tai muutoksenhaun johdosta.⁵⁷

Viranomaisen aloitteesta tehtävällä muutoksella tarkoitetaan sitä, että verotuksen toimittaja, veroviranomainen, itse havaitsee verovelvollisen verotuksessa virheen, jonka verotuksen toimittaja sitten oikaisee. Virhe voi tulla veroviranomaisen tietoon esimerkiksi toisen verovelvollisen tai toisen verovuoden verovalvonnan tai verotarkastuksen yhteydessä. Sen sijaan, jos oikaisu verotukseen tehdään verovelvollisen aloitteesta, kuten oikaisuvaatimuksen johdosta, kysymys on muutoksenhausta.⁵⁸

⁵⁶ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017. s.199

⁵⁷ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s. 117

⁵⁸ Myrsky & Rabinä 2015, s. 413

Verotusmenettelylakia on uudistettu vuonna 2016 ja tutkielmassa käsiteltävät säännökset koskevat pääsääntöisesti verotuksen muuttamista verovuoden 2017 verotuksessa ja myöhemmissä vuosissa. Verovuoteen 2016 ja aikaisempiin vuosiin viranomaisaloitteisessa verotuksen muuttamisessa sovellettavia säännöksiä käsitellään luvussa 4.4., koska niiden voidaan katsoa olevan merkittäviä tutkimuksen kannalta. Säännökset on huomioitava myös sen vuoksi, että niitä sovelletaan edelleen verovuosien 2015 ja 2016 osalta. Seuraavassa luvussa käsitellään merkittävimpiä verotuksen muuttamisessa ja muutoksenhaussa tapahtuneita muutoksia, jotka osaltaan taustoittavat tällä hetkellä voimassa olevaa lainsäädäntöä.

3.2 Merkittävimmät verotusmenettelyssä tapahtuneet lainsäädäntöuudistukset

3.2.1 Uudistusten tavoitteet

Tuloverotuksen verotusmenettelyä on muutettu monilta osin vuoden 2017 alusta. Uudistuksella pyrittiin yhdenmukaistamaan ja yksinkertaistamaan verotus- ja veronkantomennettelyä sekä verotuksen muutoksenhaku- ja seuraamusjärjestelmää. Uudistuksen taustalla oli pyrkimys Verohallinnon toiminnan tehostamisesta, verovelvollisten oikeusturvan ja tiedonsaannin parantamisesta ja hallinnollisen taakan keventämisestä. Kaikkia verolajeja koskevat verotuksen oikaisua, veron määräämistä, päätöksen oikaisua ja muutoksenhakua koskevat säännökset ja yleiset menettelysäännökset yhtenäistettiin.⁵⁹

Uudistuksen taustalla oli keskeinen ongelma muutosverotusta koskevien säännösten ja menettelyjen epäyhtenäisyydessä eri verolajeissa. Verotuksen toimittamista, sen oikaisemista ja veron määräämistä koskevien määräaikojen erot eri verolajeissa aiheuttivat sen, että samaa taloudellista tapahtumaa saatettiin tietyissä tilanteissa käsitellä verotuksessa eri tavoin. Esimerkiksi verotarkastuksen perusteella saatettiin pystyä oikaisemaan

⁵⁹ HE 29/2016 vp.

tuloverotusta, mutta ei arvonlisäverotusta, vaikka kummassakin oikaisun tarve perustuu samaan tuloon. Aikaisemmin voimassa olleen sääntelyn mukaan myöskään verovelvollisen syyllistyminen veropetokseen ei pidentänyt veron määräämisen tai verotuksen oikaisun määräaikoja.⁶⁰

Muutoksenhakumenettely oli aikaisemmin epäyhtenäinen, koska eri verolajien ensias-teen muutoksenhakuelimet poikkesivat toisistaan. Tuloverotuksessa oikaisua haettiin verotuksen oikaisulautakunnalta, arvonlisäverotuksessa hallinto-oikeudelta ja ennakkoperinnässä Verohallinnolta. Myös muutoksenhakuajat olivat eripituisia eri verolajeilla. Verovelvollisen näkökulmasta muutosverotuksen kokonaisjärjestelmä oli sekava ja hajainen, mikä oli omiaan heikentämään verovelvollisen oikeusturvan toteutumista sekä lisäämään verovelvolliselle aiheutuneita kustannuksia.⁶¹

Kaikkiin verolajeihin laajennettu oikaisulautakuntamenettely on omiaan parantamaan edellytyksiä selventää verovelvollisen ja viranomaisen käsityksiä asiaan liittyvistä erimielisyyksistä ennen valitusvaihetta. Näin ollen voidaan vähentää hallintotuomioistuimissa käsiteltävien asioiden määrää, koska verovelvollisella on mahdollisuus harkita valitusteitse tapahtuvan muutoksenhaun tarvetta vielä oikaisulautakunnan päätöksen perusteella.⁶² Jotta verovelvollinen voi arvioida riittävällä tavalla muutoksenhaun tarvetta, tulee verotuksen oikaisulautakunnan antama päätös olla riittävän laajasti ja laadukkaasti perusteltu.

Vuonna 1995 säädettyä verotusmenettelylakia on uudistettu aikaisemminkin. Vuonna 1998 lakiin tehtiin runsaasti tarkistuksia oikeusturvan lisäämiseksi ja tällöin lakiin lisättiin muun muassa luottamuksensuojaa koskeva säännös. Uudistuksen taustalla oli tavoite verotuksen toimittamiseen liittyvien velvoitteiden selkiyttämisestä sekä verovelvollisten oikeusturvan ja verotuskäytännön yhdenmukaisuuden parantamisesta.⁶³ Uudistusta

⁶⁰ HE 29/2016 vp.

⁶¹ HE 29/2016 vp.

⁶² HE 29/2016 vp.

⁶³ HE 53/1998 vp.

varten asetettiin verotuksen oikeusturvatyöryhmä, jonka näkemyksen mukaan luottamuksensuoja erityisesti suojaa veroviranomaisten ohjeiden ja käytännön pysyvyyttä sekä korostaa viranomaisen tutkimisvelvollisuutta jälkiverotuksessa. Luottamuksensuoja on kuitenkin sovellettu Suomessa verotuksessa jo ennen luottamuksensuojaa koskevan verotusmenettelylain 26.2 §:n säätämistä.⁶⁴

Vuoden 2006 alusta puolestaan uudistettiin lain ilmoitusvelvollisuutta, verotuksen toimittamista ja verotuksen jälkikäteistä muuttamista koskevia säännöksiä.⁶⁵ Tällä uudistuksella verotuksen oikaisun edellytyksiä tarkistettiin ja Verohallinnon mahdollisuutta oikaista verovelvollisen vahingoksi tapahtuneita virheitä laajennettiin.⁶⁶ Vuoden 2006 alusta voimaan tulleista uudistuksista merkittävin on se, että verovelvollisen vahingoksi tapahtuvan virheen korjaamisen edellytyksiin ei enää vaikuta, onko viranomaisen tutkinut tai onko sen katsottava tutkineen asian verotusta toimittaessaan. Tällä uudistuksella on pyritty vähentämään säännösten soveltamisen muodollisiin edellytyksiin liittyvää tulokinnanvaraisuutta.⁶⁷

3.2.2 Uudistusten vaikutus viranomaisaloitteiseen verotuksen oikaisuun ja muutoksenhakuun

Verotusmenettelylakia on uudistettu ja päivitetty verotusmenettelylaki on tullut voimaan vuoden 2017 alusta lähtien. Tutkimuksen kannalta merkittävimmät verotusmenettelylain uudistukset koskevat verotuksen oikaisun määräaikoja. Ennen verotusmenettelylain uudistusta veronoikaisu verovelvollisen hyväksi voitiin tehdä viiden vuoden kuluessa verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Vanhassa verotusmenettelylaissa verotuksen oikaisuja verovelvollisen vahingoksi oli kolmea eri tyyppiä, jotka eroavat toisistaan oikaisulle säädetyn määräajan pituuden ja verottamatta jättämisen syiden osalta.

⁶⁴ Soikkeli 2003, ss.215—216

⁶⁵ HE 91/2005 vp.

⁶⁶ Myrsky & Rabinä 2015, ss.6 —7

⁶⁷ Puronen 2010, s.222

Nykyisen kolmen vuoden yleisen määräajan sijaan aikaisemmin verotuksen oikaisuun verovelvollisen vahingoksi on sovellettu kolmea toisistaan poikkeavaa määräaika.

Verohallinto on voinut oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi yhden vuoden ajan verotuksen päättymisestä seuraavan vuoden alusta aina, jos verovelvollinen on jäänyt kokonaan tai osittain verottamatta tai jos hänelle on muuten jäänyt määräämättä säädetty vero. Yhden vuoden yleistä määräaika sovellettaessa virheen laadulla tai sillä, kenen on katsottava aiheuttaneen virheellisyyden, ei ole merkitystä. Jos verotuspäätös on virheellinen sen vuoksi, että viranomaiselle on tapahtunut laskuvirhe, kirjoitusvirhe, tallennusvirhe tai siihen verrattava erehdys taikka jos verotus on perustunut sivullisilta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin, määräaika virheen korjaamiseksi on ollut kaksi vuotta verotusta seuraavan vuoden alusta. Kahden vuoden määräaika sovellettaessa virheiden laatu ja syy huomioon ottaen asian tulkinnanvaraisuudella tai epäselvyydellä ei ole näissä tilanteissa merkitystä. Määräaika on ollut viisi vuotta verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta, jos verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoitusvelvollisuutensa.⁶⁸

Ennen verotusmenettelylain uudistamista oikaisuvaatimus oli tehtävä viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien. Uudistuksen myötä muutoksenhakuaja lyhentyi kolmeen vuoteen. Tämän lisäksi merkittävä uudistus on verovuodesta 2018 lähtien voimassa ollut täydentävän verotuspäätöksen menettely. Jos verovelvollinen ilmoittaa oikaisuvaatimuksellaan uuden tiedon ja oikaisuvaatimuksessa esitetyt tiedot täyttävät täydentävän verotuspäätöksen säännöksen soveltamisen edellytykset, Verohallinto käsittelee asian lähtökohtaisesti täydentävää verotuspäätöstä koskevassa menettelyssä. Tällaisessa tilanteessa verovelvollinen voi hakea täydentävään verotuspäätökseen muutosta verotuksen oikaisulautakunnalta.⁶⁹ Aikaisemmin nykyään täydentävän verotuspäätöstä koskevassa menettelyssä käsiteltävät

⁶⁸ Myrsky & Svensk 2016, ss.411—412

⁶⁹ Knuutinen 2018, s. 354

asiat on käsitelty verotuksen oikaisulautakunnassa tilanteessa, jossa verovelvollinen on esittänyt vaatimuksen verotuksen päättymisen jälkeen.⁷⁰

Tuloverotuksen muuttamiseen viranomaisen aloitteesta ei tullut merkittäviä uudistuksia muiden kuin verotuksen muuttamisen määräaikojen ja perusteiden osalta. Aikaisemmista toisistaan poikkeavista määräajoista luovuttiin ja samanaikaisesti luovuttiin myös toisistaan poikkeavat perusteista verotuksen muuttamiselle. Verovelvollisen kannalta merkittävin muutos oli lyhentynyt muutoksenhaku-aika. Aikaisempi viiden vuoden muutoksenhaku-aika lyheni kolmeen vuoteen. Toinen verovelvollisen kannalta merkittävä muutos on se, että uuden vaatimuksen osalta verovelvollisen oikaisuvaatimus voidaan käsitellä täydentävää verotuspäätöstä koskevassa menettelyssä, jossa ei ole kyse muutoksenhausta vaan verotuksen toimittamisesta. Täydentävää verotuspäätöstä koskeva menettely on kevyempi menettely ja siten sen avulla voidaan lyhentää oikaisuvaatimuksen käsittelyaikaa ja näin se osaltaan lisää verovelvollisen oikeusturvaa.

Tällä hetkellä eletään vielä tietynlaista murrosvaihetta verotusmenettelylain uudistusten kanssa. Syynä tähän on se, että samanaikaisesti tulee sovellettavaksi uusia ja vanhoja säännöksiä ja tämän takia uudistuksen tavoitteena ollut selkeys ja yhdenmukaisuus on mahdollista saavuttaa täysin vasta siinä vaiheessa, kun voidaan soveltaa enää uudistuksen jälkeen sovellettavia säännöksiä. Tällä hetkellä verovuosiin 2015 ja 2016 sovelletaan vanhoja säännöksiä, verovuoden 2017 osalta sekä verotuksen muuttamisen määräaika että muutoksenhaku-aika on jo päättynyt ja verovuoden 2018 ja uudempien vuosien osalta sovelletaan uusia määräaikoja ja edellytyksiä.

⁷⁰ Knuutinen 2018, s. 355

3.3 Muutoksenhaku

3.3.1 Muutoksenhaku verotukseen

Sekä verovelvollinen että veronsaaja voivat hakea muutosta verotukseen valittamalla. Verovelvollisen lisäksi verotukseen voi hakea muutosta jokainen, jonka oman veron määrään verotus välittömästi saattaa vaikuttaa tai joka on vastuussa veron suorittamisesta. Veronsaajia muutoksenhaussa edustaa yleensä veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö (VOVA). Ensimmäisenä muutoksenhakuasteena on verotuksen oikaisulautakunta, jolta haetaan muutosta kirjallisella oikaisuvaatimuksella. Oikaisulautakunnan antamaan päätökseen haetaan muutosta hallinto-oikeuteen tehtävällä valituksella. Hallinto-oikeuden päätökseen puolestaan voi hakea muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen, mikäli korkein hallinto-oikeus myöntää valitusluvan.⁷¹

Verotusmenettelylain 64 §:n mukaan verovelvollisen on tehtävä oikaisuvaatimus verovuoteen 2017 ja uudempiin vuosiin kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta ja verovuoteen 2016 ja aikaisempiin vuosiin viiden vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Oikaisuvaatimus voidaan kuitenkin tehdä aina 60 päivän kuluessa päivästä, jona muutoksenhakuun oikeutettu on saanut päätöksestä tiedon. Oikaisuvaatimus jätetään tutkimatta, jos se ei ole saapunut määräajassa Verohallintoon⁷².

Verotusta koskevan muutoksenhaun edellytyksenä on lähtökohtaisesti, että muutoksenhaussa vaaditaan muutosta veron määrään. Muutoksenhakijalla tulee siis olla oikeussuojan tarve ja oikeudellinen intressi hakea muutosta. Muutoksenhaun tulee siten kohdistua sellaiseen päätökseen, jolla tietty kysymys on verovelvollista tai muuta asianosaista sitovasti ratkaistu ja asianosaisella on oikeudellinen tarve saada tämä ratkaisu muutetuksi.⁷³ Viranomaisen on annettava tehtyyn oikaisuvaatimukseen aina perusteltu ratkaisu.⁷⁴

⁷¹ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s.118

⁷² Myrsky & Rabinä 2015, s.464

⁷³ Myrsky & Rabinä 2015, s.464

⁷⁴ Verohallinto 2019a

Kun verovelvollisen tekemä oikaisuvaatimus saapuu Verohallintoon, ratkaistaan ensin, käsitelläänkö oikaisuvaatimus täydentävää verotuspäätöstä koskevassa menettelyssä vai oikaisuvaatimusmenettelyssä⁷⁵. Kirjallisessa oikaisuvaatimuksessa on ilmoitettava päätös, johon haetaan muutosta sekä se, millaista oikaisua ja millä perusteilla vaaditaan⁷⁶. Jos oikaisuvaatimus ei täytä säädettyjä muotovaatimuksia tai se on muutoin puutteellinen, Verohallinto pyytää verovelvollista täydentämään oikaisuvaatimustaan siten, että siitä käyvät ilmi asian käsittelyssä tarvittavat tiedot⁷⁷.

Oikaisulautakunta voi hyväksyä vaatimuksen osittain tai kokonaan, hylätä vaatimuksen taikka kumota päätöksen ja palauttaa asian Verohallinnolle uudelleen ratkaistavaksi. Verohallinto voi myös hyväksyä verovelvollisen tekemän oikaisuvaatimuksen, jolloin oikaisuvaatimusta ei käsitellä oikaisulautakunnassa.⁷⁸ Näin ollen kokonaan hyväksytty asia ei mene lainkaan oikaisulautakunnan käsittelyyn. Yksinkertaisimmat ja näytöltään selvät asiat ratkaistaan tässä menettelyssä ja menettely koskee ainoastaan verovelvollisen esittämiä vaatimuksia.⁷⁹

Verotusmenettelylain 51 a §:ssä on säädetty täydentävää verotuspäätöstä koskevasta menettelystä. Täydentävää verotuspäätöstä koskeva menettely on verotuksen toimittamisen ja muutoksenhaun väliin sijoittuva menettely. Lähtökohtana on, että Verohallinto tekee aina verotuksessa ensiasteen asiaratkaisun myös niiden tietojen osalta, jotka verovelvollinen esittää oikaisuvaatimuksellaan ensimmäistä kertaa vasta verotuksen päättymisen jälkeen. Menettely ei siis ole muutoksenhakumenettelyä, vaan säännönmukaista verotusta täydentävää menettelyä, joka vastaa verotuksen toimittamista.⁸⁰ Täydentävän verotuspäätöksen menettelyä sovelletaan tuloverotuksessa verovuodesta

⁷⁵ Verohallinto 2020

⁷⁶ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s.118

⁷⁷ Verohallinto 2020

⁷⁸ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s.118

⁷⁹ Myrsky & Svensk 2016, s.412

⁸⁰ Verohallinto 2019a

2018 alkaen sellaisissa tilanteissa, joissa verovelvollinen ilmoittaa verotuksen päättymisen jälkeen oikaisuvaatimuksellaan sellaisen uuden tiedon, jota hän ei ole aiemmin ilmoittanut tai johon verotuspäätös ei ole muutoin perustunut.⁸¹

Verovelvollisen toimittama oikaisuvaatimus voidaan siis käsitellä joko täydentävänä verotuspäätöksenä, Verohallinto voi hyväksyä vaatimuksen ilman oikaisulautakuntamenettelyä tai verotuksen oikaisulautakunta käsittelee asian. Täydentävä verotuspäätösmentely sopii vain tilanteeseen, jossa verovelvollisen oikaisuvaatimuksella ilmoittama tieto on uusi taikka verotuspäätös ei ole muutoin perustunut siihen. Täydentävä verotuspäätöstä koskeva menettely ei ole osa muutoksenhakua, vaikka asia tulee vireille verovelvollisen oikaisuvaatimuksella. Jos verovelvollisen vaatimus voidaan hyväksyä eikä asia esimerkiksi ole tulkinnanvarainen tai epäselvä, Verohallinto voi tehdä hyväksyvän päätöksen. Muissa tapauksissa asia käsitellään verotuksen oikaisulautakunnassa.

3.3.2 Oikaisulautakunta

Oikaisulautakunta on verotuksen ensiasteen muutoksenhakuelin, joka ratkaisee oikaisuvaatimuksia eri verolajien osalta. Oikaisulautakunta toimii jaostoihin jakautuneena ja jokaisessa jaostossa on puheenjohtajan lisäksi neljä jäsentä, joista osa edustaa veronsaajia ja osa verovelvollistahoja.⁸² Oikaisulautakunta voi ratkaista asioita kahdessa kokoonpanossa: laajassa kokoonpanossa, jossa on puheenjohtajan lisäksi neljä jäsentä tai suppeassa kokoonpanossa, jossa on puheenjohtajan lisäksi yksi veronmaksajia edustava jäsen. Suppeassa kokoonpanossa voidaan ratkaista asia, jossa veron määrä voi oikaisuvaatimuksen johdosta muuttua enintään 6.000 euroa ja jos puheenjohtaja ja jäsen ovat ratkaisusta yksimielisiä.⁸³

Verotuksen oikaisulautakunnalta muutosta haetaan kirjallisella oikaisuvaatimuksella, joka tulee tehdä kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden

⁸¹ Verohallinto 2021a

⁸² Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s.100

⁸³ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.27

alusta. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön on kuitenkin tehtävä oikaisuvaatimus neljän kuukauden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymisestä.⁸⁴ Verovuoteen 2016 ja aikaisempiin vuosiin muutosta sen sijaan voi hakea viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Lisäksi verotuksen oikaisua verovelvollisen vahingoksi sekä uudelleen toimitettua verotusta koskevasta päätöksestä saa valittaa viiden vuoden määräajan estämättä 60 päivän kuluessa siitä, kun verovelvollinen sai tiedon päätöksestä. Erityinen 60 päivän määräaika tulee sovellettavaksi tyypillisesti tilanteessa, jossa verotusta muutetaan verotarkastuksen perusteella juuri viiden vuoden määräajan lopussa.⁸⁵

Verohallinto suorittaa oikaisulautakunnassa käsiteltävien asioiden valmistelun sekä huolehtii ratkaisuehdotuksen tekemisestä oikaisulautakunnalle. Ratkaisuehdotuksen tekevä virkamies ei kuitenkaan osallistu päätöksen tekemiseen, vaan puheenjohtaja ja jäsenet tekevät päätökset.⁸⁶ Käytännössä asian valmistelu kattaa asian selvittämisen, asianosaisen mahdollisen kuulemisen ja päätösesityksen tekemisen. Jos päätös vaikuttaa merkittävästi samanaikaisesti vireillä olevan asian ratkaisemiseen, asiat valmistellaan ja ratkaistaan yhdessä.⁸⁷

Oikaisumenettely on hallintomenettelyä eikä hallintolainkäyttöä. Sen vuoksi sovellettavaksi tulevat verotusmenettelylain 26 §:n kuulemista ja päätöksen perustelemista koskevat säännökset. Verotusmenettelylain lisäksi sovellettavaksi saattavat tulla kuulemisen ja päätösten perustelun osalta hallintolain 34 § ja 45 §. Hallintolain 64.1 §:n mukaan hallintomenettelyssä kukin vastaa omista kuluistaan. Tämä koskee myös oikaisuvaatimusmenettelyä.⁸⁸ Tuloverotuksessa oikaisulautakunnan käsiteltäväksi voivat tulla joko säännönmukaisessa verotuksessa tehdyt verotuspäätökset tai verovelvollisen vahingoksi oikaisupäätökset.

⁸⁴ Niskaknagas, Viitala & Hokkanen 2020, s.118

⁸⁵ Myrsky & Rabinä 2015, s.463

⁸⁶ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.28—29

⁸⁷ Myrsky & Rabinä 2015, s.472

⁸⁸ Myrsky & Svensk 2016, s.413

3.3.3 Oikaisulautakunnan päätöksestä valittaminen

Verotuksen oikaisulautakunnan antamaan päätökseen haetaan muutosta valittamalla siihen hallinto-oikeuteen, jonka tuomiopiirissä verovelvollisen tai yhtymän kotipaikka on. Verovelvollisen on tehtävä valitus 60 päivän kuluessa oikaisulautakunnan päätöksen tiedoksisaannista. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön valitusaika päätöksestä on puolestaan 60 päivää päätöksen tekopäivästä.⁸⁹

Asia tulee vireille hallinto-oikeudessa kirjallisella valituksella. Valituskirjelmässä on ilmoitettava päätös, johon haetaan muutosta, miltä kohdin päätökseen haetaan muutosta ja mitä muutoksia siihen vaaditaan tehtäväksi sekä perusteet, joilla muutosta vaaditaan. Valitusta käsittelevän hallinto-oikeuden on varattava vastapuolelle tilaisuus vastineen ja tarvittaessa vastaselityksen antamiseen.⁹⁰ Verovalitusprosessissa oikeudenkäynnin osapuolia ovat verovelvollinen ja oikeudenvilvontayksikkö. Verovalitusasiat ovat tästä johtuen sellaisia, että hallintotuomioistuin ei valitusvaiheessa pyydä lausuntoja tai muutoinkaan kuule sitä Verohallinnon yksikköä, joka on tehnyt valitusasian kohteena olevan päätöksen.⁹¹

Hallinto-oikeuden päätökseen haetaan muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen (KHO), jos korkein hallinto-oikeus myöntää asiassa valitusluvan. Valituslupa myönnetään, jos lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saattaa asia KHO:n ratkaistavaksi, asian saattamiseen KHO:n ratkaistavaksi on erityistä aihetta asiassa tapahtuneen virheen vuoksi tai valitusluvan myöntämiseen on muu painava syy. Korkeimman hallinto-oikeuden tekemään päätökseen ei ole enää mahdollista hakea muutosta.⁹²

⁸⁹ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, ss.118—119

⁹⁰ Äimä 2011, ss.306—307

⁹¹ Verohallinto 2019c

⁹² Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s.119

Hallinto-oikeuksissa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa sovelletaan hallintolainkäyttölakia. Veroprosessissa hallintolainkäyttölaki tulee kysymykseen lähinnä täydentävänä säädöksenä, koska muutoksenhakua koskevista kysymyksistä on säädetty kattavasti verotusmenettelylaissa ja muissa laeissa.⁹³

Jos valitusviranomaisen hyväksyy muutoksenhakijan tekemän verovalituksen joko kokonaan tai osittain, se vahvistaa muutoksen perusteen. Tämän päätöksen perusteella Verohallinto muuttaa verotusta tuomioistuimen päätöksen mukaisesti ja palauttaa liikaa maksetun veron korkoseuraamuksiin tai perii korotetun veron korkoseuraamuksiin. Näissä tilanteissa verotusta muutetaan noudattaen mitä verotusmenettelylain 55 ja 56 §:issä viranomaisaloitteisesta verotuksen muuttamisesta säädetään. Verotusta voidaan valitusviranomaisen päätöksen perusteella muuttaa, vaikka edellä mainituissa säännöksissä säädetty edellytykset puuttuisivat taikka oikeus veron perimiseen olisi vanhentumisen vuoksi lakannut.⁹⁴

Lisäksi on rajoitetusti mahdollisuus ylimääräiseen muutoksenhakuun. Kantelu, menetetyn määräajan palauttaminen ja purku ovat ylimääräisiä muutoksenhakekeinoja. Ylimääräisessä muutoksenhaussa arvioidaan uudelleen jo ratkaistun hallintoasian ratkaisun lainmukaisuus. Jos purkuhakemus tai kantelu hyväksytään, lainvoimaisen päätöksen kohteena oleva asia avataan uuteen käsittelyyn. Mahdollinen uusi käsittely rajoittuu päätöksenteon ja menettelyn oikeudellisten puitteiden arviointiin.⁹⁵

⁹³ Myrsky & Svensk 2016, ss.413—414

⁹⁴ Råbinä, Myrsky & Myllymäki 2017, ss.293—294

⁹⁵ Äimä 2011, ss.330—331

4 Viranomaisaloitteinen verotuksen muuttaminen

4.1 Yleistä viranomaisaloitteisesta verotuksen muuttamisesta

Tuloverotuksessa Verohallinto toimittaa verotuksen annetun veroilmoituksen ja mahdollisen muun selvityksen perusteella ja tekee kaikissa tilanteissa verotuspäätöksen. Verotuksen muuttaminen viranomaisen aloitteesta tapahtuu toimitetun verotuksen oikaisuna, joka voidaan tehdä joko verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi.⁹⁶ Verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti tapahtuu siten aina aikaisemmin tehdyn päätöksen pohjalta.

Verotus on luonteeltaan massamenettelyä, jossa käsitellään lyhyessä ajassa suuri määrä asioita. Tämän takia viranomaisen tutkimismahdollisuudet verotusta toimitettaessa ovat käytännössä vähäiset. Menettelyn luonteesta johtuen verotuksessa tapahtuu myös virheitä, jotka on voitava korjata oikean ja yhdenmukaisen verotuksen toimittamiseksi. Toisaalta verovelvollisen oikeusturva edellyttää, että viranomaisen tekemä päätös on pysyvä, eikä viranomainen voi ottaa ratkaisemaansa asiaa uudelleen käsiteltäväksi tilanteessa, jossa verovelvollinen on itse toiminut asianmukaisesti. Verotusta muutettaessa jälkikäteen painotellaan siten näiden kahden vaatimuksen välillä.⁹⁷

Verohallinto oikaisee verotusta verovelvollisen hyväksi, jos verotuksessa on virhe, jonka johdosta verovelvolliselle on maksuunpantu liikaa veroa. Verotusta voidaan oikaista verovelvollisen hyväksi oikaistavan virheen laadusta tai sen aiheuttajasta huolimatta kolmen vuoden kuluessa verovelvollisen verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien. Käytännössä verovelvollisen hyväksi voidaan viranomaisaloitteisesti oikaista vain selvät ja ilmeiset virheet.⁹⁸ Tulkinnanvaraisissa tilanteissa verotuksen oikaiseminen verovelvollisen hyväksi edellyttää siten käytännössä sitä, että verovelvollinen hakee verotukseen oikaisua verotuksen oikaisulautakunnalta.

⁹⁶ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.199

⁹⁷ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.206

⁹⁸ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s.117

Verohallinto voi oikaista verotusta myös verovelvollisen vahingoksi, jos verovelvollisen tulot on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muutoin jäänyt maksuunpanematta säädetty vero. Vahingoksi oikaisulle on säädetty yleinen kolmen vuoden määräaika, jonka lisäksi eräissä erityistilanteissa voidaan soveltaa pidempiä määräaikoja. Kolmen vuoden määräaika sovellettaessa oikaistavan virheen laadulla tai sillä, kenen on katsottava aiheuttaneen päätöksen virheellisyyden, ei ole merkitystä.⁹⁹

Verotusta voidaan oikaista viranomaisaloitteisesti myös seurannaismuutoksena, josta säädetään verotusmenettelylain 75 §:ssä. Seurannaismuutoksella tarkoitetaan sitä, että mikäli verotusta on muutettu toisen verovuoden tai toisen verovelvollisen verotukseen vaikuttavalla tavalla, Verohallinto muuttaa myös toisen verovuoden tai verovelvollisen verotusta muutosta vastaavasti, jos muutoksen tekeminen ei erityisestä syystä ole kohtuutonta. Seurannaismuutos voi aiheuttaa muutoksen sekä verovelvollisen eduksi että vahingoksi.¹⁰⁰ Seurannaismuutos voidaan tehdä, vaikka verotuksen muuttamisen yleiset edellytykset puuttuisivat. Seurannaismuutos on siten mahdollinen, vaikka määräaika verotuksen muuttamiselle olisi jo mennyt umpeen. Seurannaismuutoksen tekemistä ei myöskään estä uudelleen harkinnan kielto tai luottamuksensuoja.¹⁰¹ Esimerkiksi puolison verotukseen tehdyn muutoksen johdosta voi olla tarpeen muuttaa myös toisen puolison verotusta. Myös verovelvollisen omaan verotukseen tehdyn muutoksen johdosta saattaa olla tarpeen muuttaa myös muiden vuosien verotusta. Näissä tilanteissa muutos tehdään seurannaismuutoksena.

⁹⁹ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, ss.117—118

¹⁰⁰ Myrsky & Rabinä 2015, ss. 448—450

¹⁰¹ Verohallinto 2021b

4.2 Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi

Verotusmenettelylain 55 §:ssä säädetään verotuksen oikaisusta verovelvollisen hyväksi.

Verotusmenettelylain 55 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavasti:

Jos verotuksessa on virhe, jonka johdosta verovelvolliselle on määrätty liikaa veroa, Verohallinto oikaisee verotusta verovelvollisen hyväksi.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen hyväksi on tehtävä kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta.

Näin ollen aina kun verotuspäätös todetaan jollakin tavoin virheelliseksi, on olemassa edellytykset veronoikaisuun verovelvollisen hyväksi. Verotusta ei kuitenkaan verotusmenettelylain 55.4 §:n mukaan oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Tämä tarkoittaa, että mikäli sama asia on tuomioistuimessa ratkaistu samalla perusteella, ei ratkaisua asiaa voida muuttaa verovelvollisen hyväksi. Kyse on tuomioistuinten päätöksen oikeusvoimavaikutuksesta, jolla tarkoitetaan päätöksen sisällön pysyvyyttä ja sitovuutta. Sen sijaan verotusta voidaan muuttaa verovelvollisen hyväksi, jos aikaisemmassa Verohallinnon tai verotuksen oikaisulautakunnan tekemässä päätöksessä on virhe, jonka viranomainen havaitsee.¹⁰²

Lähtökohtana siis on, että kaikki virheet verovelvollisen vahingoksi voidaan Verohallinnon aloitteesta muuttaa verovelvollisen hyväksi. Käytännössä kuitenkin verovelvollisen hyväksi voidaan muuttaa vain selvät ja ilmeiset virheet. Tulkinnanvaraisten virheiden muuttaminen onkin yleensä verovelvollisen muutoksenhaun varassa.¹⁰³

Vaikka samaa asiaa koskeva asia olisi tuomioistuimessa ratkaistu, voidaan verotusta muuttaa verovelvollisen hyväksi, jos oikaisu tehdään eri perusteella. Esimerkiksi hallinto-oikeus on voinut ratkaista verovelvollisen matkakuluja koskevan asian siltä osin kuin kysymys on siitä, täyttyykö odotusaikaa koskeva edellytys. Jos myöhemmin tulee esille, että asunnon ja työpaikan väliset matkakulut voidaan hyväksyä esimerkiksi yhdensuuntaisen

¹⁰² Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, ss.205—206

¹⁰³ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.204

kävelymatkan perusteella, voi Verohallinto oikaista verotusta verovelvollisen hyväksi, vaikka matkakulujen määrä on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Tapauksessa kysymys on samasta asiasta, mutta eri perusteesta.¹⁰⁴

4.3 Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi

Verotusmenettelylain 56 § sisältää säännökset verotuksen oikaisusta verovelvollisen vahingoksi. Verotusmenettelylain 56 §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavasti:

Jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt määräämättä säädetty vero, Verohallinto oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi.

Verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi on tehtävä kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta.

Verotusta muutetaan tyypillisesti verovelvollisen vahingoksi silloin, kun verovelvolliseen kohdistetaan jälkikäteisen verovalvonnan muotoja, kuten verotarkastus. Tavallista on myös, että aikaisemmassa verotuspäätöksessä oleva virhe huomataan siinä vaiheessa, kun seuraavan verovuoden verotusta toimitetaan. Virhe voi tulla havaituksi myös muutoksenhaun yhteydessä.¹⁰⁵

Verotuksen muuttamista koskevien eri säännösten soveltamisedellytykset ratkaistaan jokaisen asian osalta erikseen. Joten mikäli verotuksessa on useita virheitä, kunkin virheen oikaisuedellytykset ja määräajat ratkaistaan erikseen.¹⁰⁶ Koska verotuspäätöksen pysyvyys suhteessa päätöksen tehneeseen viranomaiseen on hallintotoiminnan lähtökohta, verotuksen muuttamista verovelvollisen vahingoksi on rajoitettu. Verotusta voidaan muuttaa verovelvollisen vahingoksi vain, jos laissa säädetyt edellytykset täyttyvät.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Myrsky & Rabinä 2015, s. 415

¹⁰⁵ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.206

¹⁰⁶ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.201

¹⁰⁷ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.206

Pääsäännön mukaan verotusta voidaan muuttaa verovelvollisen vahingoksi virheen laadusta tai perusteesta riippumatta. Verotuksen muuttaminen verovelvollisen vahingoksi ei edellytä myöskään sitä, että verovelvollinen olisi laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa, eikä merkitystä ole silläkään, olisiko asia verovelvollisen ilmoittamien tietojen perusteella ollut mahdollista ratkaista oikein. Taustalla tässä on verotuksen oikeellisuuden ja verovelvollisten yhdenvertaisuuden varmistaminen.¹⁰⁸

Verotuksen muuttamista koskevasta päätöksestä tulee käydä ilmi päätöksen perustelut sekä se, minkä säännöksen nojalla verotusta on muutettu. Lisäksi ennen päätöksen tekemistä verovelvolliselle on aina varattava mahdollisuus tulla kuulluksi.¹⁰⁹ Verotusmenettelylain 26.3 §:n mukaan verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi, jos viranomaisen oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi. Päätöksen perusteluvollisuus pohjautuu hallintolain 45 §:ään. Hallintolaissa säädetään myös muista hyvän hallinnon periaatteista, joita on noudatettava asian käsittelyssä siltä osin kuin asiasta ei säädetä verotusmenettelylaissa.

Verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti ei ole kaikissa tilanteissa kuitenkaan mahdollista. Verotusmenettelylain 56 §:n 3 ja 4 momentissa säädetään seuraavasti:

Verotusta ei oikaista, jos Verohallinto on selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Verotusta voidaan kuitenkin oikaista, jos ratkaisu asiassa on perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen taikka asiassa on ilmennyt sellaista uutta selvitystä, joka olisi voinut vaikuttaa asian ratkaisuun.

Verotusta ei oikaista, jos asia on valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu.

Verotuksen oikaisua rajoittaa siten uudelleen harkinnan kieltoa koskeva periaate. Muuttaminen estyy myös tilanteissa, joissa luottamuksensuojaa koskevat edellytykset täyttyvät. Verotusta ei voida takautuvasti muuttaa myöskään tilanteissa, joissa takautuva muuttaminen perustuu kiristyneeseen oikeuskäytäntöön.¹¹⁰

¹⁰⁸ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, ss.207—208

¹⁰⁹ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.202

¹¹⁰ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.201

Uudelleen harkinnan kieltä koskeva periaate estää verotuksen muuttamisen verovelvollisen vahingoksi, jos Verohallinto on selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Asian selvittäminen ja nimenomainen ratkaiseminen edellyttää aina Verohallinnolta ai-toa ja aktiivista ratkaisua käsiteltävänä olevassa asiassa. Asian selvittäminen ja nimenomainen ratkaiseminen tapahtuu aina Verohallinnon aloitteesta, eikä verovelvollinen voi esimerkiksi veroilmoituksellaan tehokkaasta vaatia Verohallintoa selvittämään ja nimenomaisesti ratkaisemaan tiettyä verotusta koskevaa tulkinnanvaraista asiaa. Nimenomainen ratkaisu asiaan ei voi syntyä automaattiossa, vaan se edellyttää aina virkailijatyötä.¹¹¹ Verohallinto ei voi ottaa nimenomaisesti ratkaisemaansa asiaa uuteen harkintaan edes silloin, kun ratkaisu on lain tai oikeuskäytännön vastainen, jos asia on ratkaistu oikeiden ja riittävien tietojen perusteella.¹¹²

Uudelleen harkinnan kieltö ei estä verotuksen viranomaisaloitteista muuttamista sellaisessa tilanteessa, jossa ratkaisu on perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen taikka myöhemmin on ilmennyt uutta verotukseen vaikuttavaa selvitystä. Uudelleen harkinnan kieltö ei estä viranomaisaloitteista muuttamista silloinkaan, jos virheessä on kyse mekaanisesta virheestä, kuten lasku- tai kirjoitusvirheestä.¹¹³ Tällaisia virheitä ovat Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun perusteella myös tallennus-, tiedonsiirto- ja rahayksikkövirheet¹¹⁴.

Pääsäännön mukaista kolmen vuoden määräaika voidaan pidentää eräissä tilanteissa. Verotuksen oikaisuajan jatkamista koskevista edellytyksistä säädetään verotusmenettelylain 56 b §:ssä. Määräaika voidaan pidentää yhdellä vuodella esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen on antanut Verohallinnon pyytämän selvityksen poikkeuksellisen myöhään tai vaikeuttanut olennaisesti valvontatoimen suorittamista. Kuuden vuoden määräaika puolestaan voidaan soveltaa tuloverotuksessa tilanteissa, jotka koskevat siirto-

¹¹¹ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, ss.208–209

¹¹² Verohallinto 2021b

¹¹³ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.209

¹¹⁴ KHO 2012:103

hinnoittelua tai etuyhteisyriyten yritys- ja rahoitusjärjestelyjä. Edellä mainitut järjestelyt ovat usein monivaiheisia, poikkeuksellisen monimutkaisia ja koskevat useita eri verovelvollisia, jolloin oikaisun tekeminen kolmen vuoden määräajassa voisi olla haastavaa.¹¹⁵ Verohallinnon on tehtävä päätös määräajan jatkamisesta ennen kolmen vuoden yleisen määräajan päättymistä¹¹⁶. Verotusmenettelylain 56 c §:n mukaan verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi 56 §:ssä säädetyn oikaisuajan estämättä, vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana syyttäjä on nostanut syytteen veropetoksesta.

Verotusmenettelylain 58 §:ssä säädetään siitä, että verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi voidaan jättää vähäisen virheen vuoksi toimittamatta. Tuloverotuksessa verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi voidaan jättää toimittamatta, jos verottamatta jäänyt tulo on vähäinen eikä verotuksen tasapuolisuus taikka verovelvollisen lainlyöntien laatu edellytä verotuksen oikaisun toimittamista. Verohallinnon päätöksen verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisestä tuloverotuksessa 2.2 §:n mukaan tulo tai menoerän tai muun vähennyksen määrä on pidettävä vähäisenä, jos sen määrä on pienempi kuin 2 000 euroa, jollei erityisestä syystä muuta johdu¹¹⁷. Jos virheen määrä ei ole niin vähäinen, että verotuksen oikaisusta luovutaan kokonaan, lisättävä tulo voidaan verotusmenettelylain 57 a §:n mukaan lukea sen verovuoden tuloksi, jonka verotus ei ole vielä päättynyt. Lisättävän tulon yhteismäärä on tällöin oltava pienempi kuin 4.000 euroa.

4.4 Verotuksen viranomaisaloitteinen oikaisu verovuoteen 2016 ja aikaisempiin vuosiin

Verotusmenettelylain 56.2 §:n mukaan Verohallinto on voinut oikaista verotusta verovelvollisen vahingoksi yhden vuoden ajan verotuksen päättymisestä seuraavan vuoden

¹¹⁵ Niskakangas, Viitala & Hokkanen 2020, s.118

¹¹⁶ Verohallinto 2021b

¹¹⁷ Verohallinto 2016

alusta aina, jos verovelvollinen on jäänyt kokonaan tai osittain verottamatta tai jos hänelle on muuten jäänyt määräämättä säädetty vero. Yhden vuoden yleistä määrääikää sovellettaessa virheen laadulla tai sillä, kenen on katsottava aiheuttaneen virheellisyyden, ei ole merkitystä.¹¹⁸

Verotusmenettelylain 56.3 §:n mukaan, jos verotuspäätös on virheellinen sen vuoksi, että viranomaiselle on tapahtunut laskuvirhe, kirjoitusvirhe, tallennusvirhe tai siihen verrattava erehdys taikka jos verotus on perustunut sivullisilta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin, määrääika virheen korjaamiseksi on ollut kaksi vuotta verotusta seuraavan vuoden alusta. Kahden vuoden määrääikää sovellettaessa virheiden laatu ja syy huomioon ottaen asian tulkinnanvaraisuudella tai epäselvyydellä ei ole näissä tilanteissa merkitystä.¹¹⁹

Verotusmenettelylain 56.4 §:n mukaan määrääika on viisi vuotta verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta, jos verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoitusvelvollisuutensa.¹²⁰ Merkitystä on yksinomaan sillä, onko ilmoittamisvelvollisuus laiminlyöty vai ei. Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin syillä, kuten verovelvollisen tahallisuudella, huolimattomuudella tai tietämättömyydellä ei ole merkitystä.¹²¹ Verovelvollisen hyväksi verotusta sen sijaan voidaan aina oikaista viiden vuoden määräajassa.¹²²

Verotuksen oikaisuja verovelvollisen vahingoksi on kolmea eri tyyppiä, jotka eroavat toisistaan oikaisulle säädetyn määräajan pituuden ja oikaisun asiallisten edellytysten osalta. Vahingoksi tehtävän oikaisun muodollisiin edellytyksiin ei vaikuta se, onko veroviranomainen tutkinut asian tai olisiko veroviranomaisen pitänyt tutkia asia. Merkitystä ei myöskään ole sillä, onko asia valikoitunut tutkittavaksi. Silloin, kun verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa ja sovellettavaksi tulee verotusmenettelylain

¹¹⁸ Myrsky & Svensk 2016, ss.411—412

¹¹⁹ Myrsky & Svensk 2016, ss.411—412

¹²⁰ Myrsky & Svensk 2016, ss.411—412

¹²¹ Myrsky & Rabinä 2015, s.427

¹²² Puroinen 2010, s.222

56.4 §, on näissä tilanteissa määrättävä myös veronkorotus ja veronlisäys. Verotusmenettelylain 56 §:n 2 ja 3 momentin mukaan tehtävissä oikaisuissa seuraamuksia sen sijaan ei ole tarvinnut määrätä.¹²³

Verotusmenettelylain 59 §:n mukaan verovelvollisen kuoltua toimitettava verotuksen oikaisu kohdistetaan kuolinpesään. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella verotusta voidaan oikaista kuolinpesän vahingoksi kahden vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jona perukirja on annettu Verohallinnolle. Tämä erityissäännös koskee vain verovelvollisen elinajalta ja hänen kuolinvuodeltaan toimitettavaa verotuksen oikaisua. Kuolinvuoden jälkeisiltä vuosilta toimitettaviin oikaisuihin sovelletaan verotusmenettelylain 56 §:ssä säädettyjä määräaikoja.¹²⁴

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa on otettu kantaa siihen, missä määräajassa verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi tilanteessa, jossa vuokratuloon kohdistuvat kulut on hyväksytty verotuksessa kahteen kertaan verovelvollisen ilmoituksen mukaisesti. Verovelvollinen oli ilmoittanut kulut sekä esitetyllä veroilmoituksella että vuokratulolomakkeella. KHO katsoi tapauksessa, että kyseessä on kirjoitus- tai las-kuvirheen luonteinen virhe, jota voidaan oikaista verotusmenettelylain 56.3 §:n mukaan verovelvollisen vahingoksi kahden vuoden määräajassa. Tapauksessa verovelvollisen antamaa veroilmoitusta ei voitu pitää verotusmenettelylain 56.4 §:ssä tarkoitetulla tavalla puutteellisena, erehdyttävänä tai vääränä, koska verovelvollinen oli ilmoittanut veroilmoituslomakkeiden lisätietoja kohdassa, mistä hänen ilmoittamansa summat koostuvat, joten verovelvollisen antama veroilmoitus on sisältänyt tarpeelliset tiedot verotuksen toimittamista varten.¹²⁵

¹²³ Myrsky & Rabinä 2015, ss.421—422

¹²⁴ Myrsky & Rabinä 2015, ss. 439—440

¹²⁵ KHO 2012:103

Sen sijaan tapauksessa, jossa verovelvollinen ilmoitti ansiotulon pääomatulona, Vaasan hallinto-oikeus katsoi, että verovelvollinen on antanut väärän veroilmoituksen ilmoittaessaan ansiotulon pääomatulona. Hallinto-oikeus katsoi, että sillä seikalla ei ole merkitystä, onko verovelvollinen antanut virheellisen veroilmoituksen tietoisesti ja siten tapauksessa voitiin soveltaa verotusmenettelylain 56.4 §:n oikaisua ja siten verotusta voitiin oikaista verovelvollisen vahingoksi viiden vuoden määräajassa.¹²⁶

Näitä verotusmenettelylain säännöksiä verotuksen viranomaisaloitteiseen muuttamiseen voidaan soveltaa vielä tällä hetkellä verovuosiin 2015 ja 2016. Näiden verovuosien osalta voidaan siten tehdä enää verotusmenettelylain 56.4 §:n mukaisia viiden vuoden määräajassa tapahtuvia verotuksen oikaisuja verovelvollisen vahingoksi. Verotusta voidaan siten oikaista verovelvollisen vahingoksi vain ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin perusteella. Näiden verovuosien osalta verotusta voidaan oikaista myös verovelvollisen hyväksi.

4.5 Hallintolain mukainen verotuksen oikaisu

Verotusmenettelylaissa säädettyjä verotuksen muuttamista koskevia säännöksiä sovelletaan aina ensisijaisesti verotusta muutettaessa. Joissakin tilanteissa on kuitenkin mahdollista, että sovellettavaksi tulee hallintolain asia- tai kirjoitusvirheen korjaamista koskevat säännökset. Hallintolain 50-53 §:issä säädetään päätöksessä olevan asia- tai kirjoitusvirheen korjaamisesta. Hallintolain säännöksiä voidaan soveltaa verotusmenettelylaissa olevia verotuksen muuttamista koskevia säännöksiä täydentävästi. Hallintolain asiavirheen korjaamista koskeva säännös voi verotuksessa tulla sovellettavaksi esimerkiksi tilanteessa, jossa kyse on pelkästä menettelyvirheestä, kuten kuulemisvirheestä tai esteellisyydevirheestä.¹²⁷

¹²⁶ Vaasan HAO 18.12.2014 T 14/0495/1, ks. Myrsky & Rabinä 2015, ss.437—438

¹²⁷ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, ss. 202—203

Hallintolain 50-51 §:issä määritellään korjaamismenettelyn kohteena olevat virheet, jotka ovat asiavirhe, menettelyvirhe, kirjoitusvirhe tai uusi selvitys. Viranomainen voi näiden säännösten mukaan korjata tekemäänsä päätökseen sisältyvän asiavirheen ja asian käsittelyssä tai päätöksenteossa tapahtuneen menettelyvirheen. Uuden selvityksen saaminen voi myös olla perusteena päätöksen korjaamiselle hallintolain mukaisessa menettelyssä. Lisäksi viranomaisella on velvollisuus korjata päätökseen sisältyvä ilmeinen kirjoitus- tai laskuvirhe.¹²⁸ Hallintolain 52 §:n mukaan korjaamisasian voi panna viireille joko asianosainen tai päätöksen tehnyt viranomainen. Kirjoitusvirheen korjaamista lukuun ottamatta tehty päätös on poistettava ja asia käsiteltävä uudelleen.¹²⁹

Asiavirheellä tarkoitetaan päätöksenteon perusteena olevien selvitysten tai oikeudellisten perusteiden selvää virheellisyyttä tai ilmeistä puutteellisuutta. Asiavirhe voidaan yleensä korjata asianosaisen eduksi tai vahingoksi. Jos päätöstä korjataan asianosaisen vahingoksi tai muuten hänen kannaltaan haitallisesti tai epäedullisella tavalla, edellyttää asiavirheen korjaaminen asianosaisen suostumusta. Asianosaisen suostumusta ei tarvita, jos virhe on ilmeinen ja se on aiheutunut asianosaisen omasta menettelystä. Viranomaisella ei muodollisesti arvioiden ole ehdotonta velvollisuutta selvänkään asiavirheen oikaisemiseen.¹³⁰

Menettelyvirheellä tarkoitetaan päätöksentekoa edeltävässä ja siihen liittyvässä asian käsittelyssä tapahtunutta virhettä. Yleisimpiä menettelyvirheitä ovat esteellisen henkilön osallistuminen asian käsittelyyn, asianosaisen kuulemisen puutteellisuus tai laiminlyönti ja päätöksen sisällön tai perustelujen puutteellisuus. Menettelyvirhe voi aiheutua myös siitä, että viranomainen ei noudata jonkin muun lain menettelysäännöstä, jota asian käsittelyssä olisi sovellettava, esimerkiksi verotusmenettelylain säännöksiä. Mikä

¹²⁸ Mäenpää 2018, s.585

¹²⁹ Mäenpää 2018, s.592—594

¹³⁰ Mäenpää 2018, s.585—588

tahansa menettelyvirhe mahdollistaa päätöksen poistamisen ja asian uudelleen ratkaisun. Päätöksen korjaaminen menettelyvirheen perusteella edellyttää lähtökohtaisesti asianosaisen suostumusta.¹³¹

Hallintolain 50.1 §:n mukaan viranomaisen voi ratkaista asian uudelleen, jos asiaan on tullut sellaista uutta selvitystä, joka voi olennaisesti vaikuttaa päätökseen. Saadun uuden selvityksen tulee osoittaa, että viranomaisen aikaisempi päätös on tosiasiaperustaltaan virheellinen. Uuden selvityksen perusteella päätös voidaan korjata vain asianosaisen eduksi.¹³²

Kirjoitusvirheellä tarkoitetaan päätöksessä olevaa ilmeistä kirjoitus- tai laskuvirhettä sekä muuta niihin verrattavaa selvää virhettä. Tehdyn päätöksen oikea sisältö ja sen saama kirjallinen muoto ovat siis joltain osin ristiriidassa. Hallintolain 51 §:n mukaan viranomaisen on korjattava päätöksessä oleva kirjoitus- tai laskuvirhe. Kirjoitusvirhettä ei siten voi jättää viranomaisen harkinnan perusteella korjaamatta. Kirjoitus- tai laskuvirheen korjaaminen ei edellytä asianosaisen suostumusta.¹³³ Hallintolain mukainen oikaisu on toissijainen verotusmenettelylain mukaiseen oikaisuun nähden ja lähtökohtana onkin, että verotuksen oikaisuun sovelletaan verotusmenettelyn säännöksiä. Hallintolain mukainen oikaisu voisi tulla lähinnä kyseeksi tilanteessa, jossa asian käsittelyssä on tapahtunut menettelyvirhe.

Korkein hallinto-oikeus on ottanut kantaa siihen, voidaanko vahingoksi oikaisussa tapahtunutta laskuvirhettä tai muuta siihen verrattavaa erehdystä oikaista tai korjata verovelvollisen vahingoksi. Asiasta ei säädetä verotusmenettelylaissa, joten sovellettavaksi tulevat hallintolain yleiset säännökset hallintopäätöksessä olevan virheen korjaamisesta. Tapauksessa jälkiveropäätöksen mukaan verovelvollisen tuloihin oli lisätty auton käyttö-

¹³¹ Mäenpää 2018, s.590

¹³² Mäenpää 2018, s.591

¹³³ Mäenpää 2018, s.592—592

etu 49.200 markkaa. Etu oli kuitenkin tallennusvirheen vuoksi tallentamatta verovelvollisen verotettaviin tuloihin. Verohallinto oli korjannut huomaamansa virheen ja lisännyt tulon verovelvollisen tuloihin. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että näin on voitu toimia, koska virhe oli ilmeinen ja se oli korjattu verotusmenettelylaissa säädetyssä määräajassa, joten virheen korjaamisen ei voitu katsoa johtavan verovelvolliselle kohtuuttomaan lopputulokseen.¹³⁴

¹³⁴ KHO 2009 T 2602

5 Vahingoksi oikaisun ongelmallisuus

5.1 Yleistä

Verotus on hallinnollista massamenettelyä, jonka vuoksi on luonnollista, että osa verotuksen toimittamisen yhteydessä tehdyistä verotuspäätöksistä on jollakin tavalla virheellisiä. Virheiden korjaaminen verotuksen päättymisen jälkeen voidaan tehdä joko verovelvollisen tai Verohallinnon aloitteesta. Jos verotusta muutetaan jälkikäteisesti Verohallinnon aloitteesta verovelvollisen vahingoksi, joudutaan ottamaan huomioon ainakin kaksi toistensa kanssa ristiriidassa olevaa positiivisen oikeuden perustavanlaatuista tausta-arvoa: verotuspäätösten tosiasiallinen ennustettavuus ja verotuksen yhdenmukaisuus.¹³⁵

Verotuspäätösten tosiasiallista ennustettavuutta ilmentää verotuspäätösten oikeusvoimavaikutus. Oikeusvoiman käsite voidaan jakaa verotuspäätösten pysyvyyteen ja sitovuuteen. Verotuspäätösten pysyvyys edellyttää, ettei päätöstä voida muuttaa jälkikäteen kuin laissa määritellyin edellytyksin. Verotuspäätösten sitovuus puolestaan edellyttää, ettei oikeusvoiman saavuttanutta päätöstä oteta uudelleen käsittelyyn. Verotuspäätösten oikeusvoimavaikutus ei ole rajoittamaton ja verovelvollisten välinen yhdenvertaisuus ja siten verotuspäätösten yhdenmukaisuus edellyttääkin, että verotusta voidaan muuttaa myös oikeusvoiman saavuttamisen jälkeen.¹³⁶

Pääsäännön mukaan verotusta voidaan muuttaa verovelvollisen vahingoksi virheen laadusta tai perusteesta riippumatta. Lähtökohtana on, että verotus on yhdenmukaista ja siten yksittäisen verovelvollisen verotuksessa oleva virhe täytyy voida korjata myös jälkikäteisesti verotuksen päättymisen jälkeen. Tätä tukee legaliteettiperiaatteen keskeisyys ja olennaisuus vero-oikeudessa. Legaliteettiperiaatteen mukaan verotuksen tulee perus-

¹³⁵ Soikkeli 2003, s.331

¹³⁶ Soikkeli 2003, s.332

tua lakiin ja lakia on tulkittava sanamuodon mukaisesti. Myös yhdenvertaisuusperiaatteella turvattu verovelvollisten yhdenmukainen verotus vaatii toteutuakseen mahdollisuuden verotuksen muuttamiseen yksittäiselle verovelvolliselle epäedulliseen suuntaan.

Verotuksen muuttamista jälkikäteen verovelvollisen vahingoksi rajoittaa kuitenkin ensinnäkin se, että tällainen menettely on vastoin verotuspäätösten sitovuutta ja pysyvyyttä. Myös luottamuksensuojaperiaate ja uudelleen harkinnan kieltä rajoittavat verotuksen muuttamista. Lähtökohtaisesti verovelvollisen tulee voida luottaa siihen, että viranomaisen tekemät päätökset ovat lainmukaisia ja pysyviä. Näin ollen verotusten muuttaminen verovelvollisen vahingoksi tasapainoilee toistensa kanssa ristiriidassa olevien periaatteiden välillä.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja analysoidaan tutkimuksessa sen selvittämiseksi, mistä siinä on päätetty ja mitä siinä on päätetty. Jos tapaus tai tapaukset tulkitaan samanlaisiksi esillä olevan tapauksen kanssa, on oletettavaa, että ratkaisu muidenkin vastaavien tapauksien osalta on samalainen. Olennaista korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöksille on se, että ne voivat toimia ratkaisuoheena myöhemmin esille tulevassa samanlaisessa tapauksessa. Niillä on toisin sanoen prejudikaattinen vaikutus. KHO:n tehtävänä on antaa oikeusturvaa yksittäisessä asiassa. Siitä huolimatta, että KHO:n päätökset vaikuttavat olennaisella tavalla hallinto-oikeuksien ratkaisutoimintaan ja verotuskäytäntöön sekä verovelvollisten käyttäytymiseen.¹³⁷

Korkeimman hallinto-oikeuden viranomaisaloitteista tuloverotuksen vahingoksi oikaisua koskevat ratkaisut koskivat suurimmalta osalta luottamuksensuojaa koskevia kysymyksiä. Lisäksi ratkaisuissa oli otettu menettelyn osalta kantaa muun muassa kuulemisvelvollisuuteen, oikaisun määräaikoihin sekä siihen, onko verotusta voitu oikaista uuden tiedon perusteella. Korkein hallinto-oikeus on antanut ratkaisuja vahingoksi oikaisumenettelyä koskien vain vähäisiä määriä viime vuosikymmeninä. Vaikka osa tutkimuksessa tarkastelluista ratkaisuista on vanhoja, voidaan niiden edelleen katsoa olevan ajankohtaisia.

¹³⁷ Myrsky 2011, ss.3–4

Vaikka lainsäädäntöä on uudistettu, on näitä menettelykysymyksiä koskevat ratkaisut sovellettavissa myös nykylainsäädännön voimassa ollessa.

5.2 Luottamuksensuojaperiaatteen toteutuminen

Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytykset täyttyvät tilanteessa, jossa verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä oikeusvoiman saaneeseen verotuspäätökseen luottaen. Luottamuksensuojaperiaatteen tosiasialliset soveltamisedellytykset puolestaan täyttyvät, jos luottamuksensuojan painoarvo muodostuu muiden taustaperiaatteiden, kuten yhdenvertaisuus- ja tehokkuusperiaatteiden, painoarvoja suuremmaksi. Luottamuksensuojaperiaatteen painoarvo verotuksen viranomaisaloitteisessa muuttamisessa koostuu kaikista niistä tekijöistä, jotka perustelevat verotuspäätöksen oikeusvoimaa. Luottamuksensuoja ei turvaa viranomaisaloitteisessa verotuksen muuttamisessa selkeästi lainvastaisten verotuspäätösten oikeusvoimaa, koska tällöin verovelvollinen ei voi olla vilpittömässä mielessä.¹³⁸

Jotta verovelvollinen voi saada asiassa luottamuksensuojaa, asian on oltava tulkinnanvarainen tai epäselvä, verovelvollisen on pitänyt toimia vilpittömässä mielessä ja verovelvollisen on täytynyt toimia viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti. Näiden kaikkien edellytysten on täytynyt toteutua yhtäaikaisesti. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännöstä voidaan todeta, että tapauksissa on pääsääntöisesti ollut ratkaistava esityksestä se, onko verovelvollinen toiminut viranomaisen noudattaman käytännön ja ohjeiden mukaisesti ja mitä voidaan pitää viranomaisen noudattamana käytäntönä tai ohjeina. Myös uudelleen harkinnan kieltoon on otettu kantaa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytännössä.

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan ottanut kantaa viranomaisen noudattaman käytännön perusteella myönnettävään luottamuksensuojaan. Tapauksessa verovelvollinen

¹³⁸ Soikkeli 2003, ss.339–340

oli saanut sukurahastoltaan opintojaan varten apurahoja. Verovelvollinen oli ilmoittanut apurahat veroilmoituksillaan kahtena perättäisenä vuonna veronalaisia tuloja koskevaan kohtaan sekä tarkentanut tietoja apurahan maksajan osalta veroilmoituksen lisätiedoissa. Kumpanakin vuonna Verohallinto oli poikennut veroilmoituksesta siten, että apurahoja ei ollut luettu verovelvollisen veronalaisiin tuloihin. Kahtena seuraavana vuonna verovelvollinen ei ollut enää ilmoittanut saamiaan apurahoja antamallaan veroilmoituksilla. Korkeimman hallinto-oikeuden toiselle henkilölle 7.10.2013 antaman päätöksen mukaan mainitut apurahat ovat saajansa veronalaista ansiotuloa¹³⁹. Apurahojen verokohtelua oli kuitenkin pidettävä tulkinnanvaraisena vielä silloin, kun verovelvollinen oli antanut veroilmoituksensa kahtena jälkimmäisenä vuonna. Verohallinto oli päättänyt olla oikaisematta verotusta verovelvollisen vahingoksi luottamuksensuojaan vedoten ja korkein hallinto-oikeus ratkaisi asian samalla tavalla. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö ja hallinto-oikeus katsoivat puolestaan, että luottamuksensuojan myöntämiselle ei olisi ollut perusteita.¹⁴⁰

Edellä mainitussa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa katsotaan täyttyvän yhtäaikaaisesti sekä asian tulkinnanvaraisuus, että verovelvollisen toimiminen vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön mukaan. Asian tulkinnanvaraisuutta ratkaisun perusteluissa perusteltiin sillä, että tuloverolaissa säädetään, että veronalaista tuloa ei ole stipendi tai muu apuraha, joka on saatu opintoja varten. Mainittujen apurahojen osalta katsottiin ratkaistuksi vasta myöhemmin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisulla, että edellä mainittu säännös ei sovellu mainittuihin apurahiin.

Ratkaisun perusteluissa todettiin verovelvollisen toimineen vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön mukaisesti, koska Verohallinto oli kahtena perättäisenä aikaisempaan vuoteen poikennut verovelvollisen veroilmoituksesta ja katsonut, että apurahat eivät ole verovelvollisen veronalaista ansiotuloa. Lisäksi on huomattava,

¹³⁹ KHO 2013:156

¹⁴⁰ KHO 2017:116

että myöhemmin annettua korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisua ei voida taannehtivasti soveltaa, vaikka ratkaisu onkin annettu ennen kyseessä olevan tapauksen käsittelyä. Koska kaikkien kolmen luottamuksensuojan saamisen edellytyksen voidaan katsoa toteutuneen yhtäaikaisesti, on siten katsottava luottamuksensuojaa koskevien edellytysten täyttyneen.

Edellä mainitussa tapauksesta tulee huomioida se, että viranomaisen noudattama käytäntö katsottiin muodostuneeksi jo kahtena perättäisenä vuonna tehdyn ratkaisun perusteella. Tapauksessa oli myös selvää se, että asia oli nimenomaisesti ratkaistu, koska verovelvollisen veroilmoituksesta oli poikettu. Huomattavaa on myös se, että verovelvollisen voitiin katsoa toimineen vilpittömässä mielessä, kun oli näiden tehtyjen päätösten perusteella ollut ilmoittamatta tuloa veroilmoituksellaan. Ratkaisevaa tapauksessa on myös se, että asia oli vielä tulkinnanvarainen siinä vaiheessa, kun verovelvollisen oli tulut ilmoittaa tuloa veroilmoituksellaan. Kuitenkin on huomattava, että asian ei voida enää sen jälkeen pitää tulkinnanvaraisena, kun korkein hallinto-oikeus oli ratkaisullaan tarkentanut apurahojen veronalaisuutta, joten mikäli verovelvollinen olisi vielä tämän jälkeen ollut ilmoittamatta apurahoja tuloinaan, ei Verohallinnon aikaisemmin noudattava käytäntö enää riitä luomaan verovelvolliselle luottamuksensuojaa.

Yhtiössä oli suoritettu verotarkastus vuonna 2002 koskien verovuosia 1997-2001. Verotarkastuksessa oli todettu, ettei yhtiöllä olisi ollut oikeutta maksaa verovapaita päivärahoja ja kilometrikorvauksia työntekijöille. Verohallinto oli toimittanut maksuunpanot verotarkastuskertomuksessa esitetyn mukaisesti. Yhtiön ennakkoperintää koskien oli laadittu vuonna 1995 tarkastuskertomus, jossa ei ollut esitetty huomautuksia yhtiön noudattamasta matkakustannusten korvauksia koskevasta käytännöstä vuosilta 1993 ja 1994. Yhtiön katsottiin siten toimineen tulkinnanvaraisessa asiassa vilpittömässä mielessä viranomaisen hyväksymän käytännön mukaisesti, kun se vuonna 1995 toimitetun ennakontarkastuksen jälkeen oli jatkanut aikaisemmin noudattamaansa käytäntöä. Tämän

vuoksi asia oli ratkaistava yhtiön eduksi ja tapauksessa voitiin soveltaa luottamuksensuojaa.¹⁴¹

Myös edellä mainitun yhtiön työntekijä valitti siitä, että hänen ansiotuloihinsa lisättiin hänelle maksetut matkakustannusten korvaukset, jotka oli toimitetussa verotuksessa käsitelty verovapaina matkakustannusten korvauksina. Korkein hallinto-oikeus katsoi ratkaisussaan, että viranomaisen noudattama käytäntö voi muodostua myös tilanteessa, jossa asiaa ei ole nimenomaisesti ratkaistu verovelvollisen verotuksessa ja asia on tulkinanvarainen tai epäselvä, jos asia katsotaan nimenomaisesti ratkaistuksi tulojen maksajana olleelle työnantajalle suoritettussa verotarkastuksessa. Kustannustenkorvausten veronalaisuuden selvittäminen katsottiin tapauksessa olevan työnantajan tehtävä.¹⁴²

Yhtiön osalta on ymmärrettävää ja selvää, että yhtiöön tehty tarkastus luo viranomaisen noudattaman ja hyväksymän käytännön, jolloin on selvää, että yhtiö on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön mukaan jatkaessaan aikaisemmin noudattamaansa käytäntöä. Yhtiön saamalla ratkaisulla on kuitenkin merkitystä tarkasteltaessa työntekijän saamaa ratkaisua. Lähtökohtaisesti verohallinnon noudattamalla käytännöllä tarkoitetaan viranomaisen tietystä kysymyksessä omaksumaa tulkintaa, jota on sovellettu aikaisemmissa vastaavissa tilanteissa joko kyseisen verovelvollisen verotuksessa tai yhtenäisesti muiden verovelvollisten verotuksessa.¹⁴³ Tapauksessa viranomaisen noudattama käytäntö ei kuitenkaan perustu verovelvollisen verotuksessa tai muiden palkansaajien verotuksessa muodostuneeseen käytäntöön, joten on huomattava, että tilannetta voidaan pitää poikkeuksellisena. Tätä ajatusta tukee erityisesti se, että kyseisellä palkansaajalla ei voida olettaa olevan tietoa yhtiöön tehdystä tarkastuksesta ja tarkastuksessa tehdyistä havainnoista. Tapauksessa yhtiön saamalla päätöksellä voidaan katsoa olevan vaikutusta siihen, että asia ratkaistiin verovelvollisena olevan palkansaajan eduksi.

¹⁴¹ KHO 2006:45

¹⁴² KHO 2009:20

¹⁴³ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, ss.59—63

Verotusmenettelylain 56.3 §:n mukaan verotusta ei oikaista, jos Verohallinto on selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Verotusta voidaan kuitenkin oikaista, 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. Uudelleen harkinnan kiellon osalta tulee siten harkittavaksi, että katsotaanko asia nimenomaisesti ratkaistuksi. Asian selvittäminen ja nimenomainen ratkaiseminen edellyttää aina Verohallinnon aktiivista ratkaisua käsiteltävänä olevassa asiassa, eikä nimenomainen ratkaisu asiaan voi syntyä esimerkiksi automaatiossa, vaan se edellyttää aina virkailijan aktiivista toimintaa ja sen perusteella tehtyä ratkaisua¹⁴⁴. Alla olevasta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta ilmenee sekä luottamuksensuojan edellytyksenä olevat seikat asiakkaan toimimisesta vilpittömästi mielessä viranomaisen ohjeen mukaisesti, että uudelleen harkinnan kiello.

Verovelvollinen oli saanut ennen veroilmoituksen palauttamista verovirastolta verojohtajan allekirjoittaman kirjeen, jonka mukaan työsuhdeasunnon asuntoetua laskettaessa osaa asunnon pinta-alasta voitiin pitää edustustilana ja verotettavan asuntoedun pinta-alana voitiin pitää asunnon pinta-alaa vähennettynä edustustilan osuudella. Asuntoetu oli ilmoitettu veroilmoituksella saadun ohjeen mukaisesti ja verotus toimitettiin veroilmoituksen mukaan. Koska kirje oli ollut verotoimiston tiedossa säännönmukaista verotusta toimittaessa, asiassa ei ollut jälkiverotusoikeutta^{145, 146}.

Sen sijaan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa on todettu, että verovelvolliselle ei muodostu luottamuksensuojaa tilanteessa, jossa verovelvollinen on ilmoittanut veroilmoituksellaan vuokratuloon kohdistuvat vähennykset kahteen kertaan sekä veroilmoi-

¹⁴⁴ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, ss.208—209

¹⁴⁵ Käsitteet veronoikaisu ja jälkiverotus on korvattu käsitteellä verotuksen oikaisu vuoden 2006 alusta, kts. HE91/2005

¹⁴⁶ KHO 1998 T 2862, ks. Soikkeli 2003, s.355—356

tuslomakkeella että vuokratulojen ilmoittamista varten vahvistetulla lomakkeella. Verotus on toimitettu verovelvollisen veroilmoituksen mukaisesti ja tämän jälkeen verotusta on oikaistu verovelvollisen vahingoksi ja poistettu kahteen kertaan virheellisesti vähennetyt erät. Verovelvollinen on perusteluina esittänyt muun muassa saaneensa verotoimistosta puhelimitse ohjeet veroilmoitusten täyttöön ja toiminut saamiensa ohjeiden mukaisesti. Verovelvollinen on myös kirjoittanut veroilmoituksensa lisätietokenttään, mitä vähennykset ovat. Asia ei ole tulkinnanvarainen tai epäselvä eikä asiassa ole luotettavasti käynyt selville, että verovelvollinen olisi toiminut veroviranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeen mukaisesti. Näin ollen tässä tapauksessa luottamuksensuojan ei katsota tulevan sovellettavaksi.¹⁴⁷

Edellä olevasta ratkaisusta tulee huomata erityisesti se, että vaikka verovelvollinen on ilmoittanut veroilmoituksen lisätietokentässä, mitä hänen ilmoittamansa vähennykset ovat ja näin ollen olisi ollut veroviranomaisen tiedossa se, että samat vähennykset on ilmoitettu kahteen kertaan. Asia ei kuitenkaan ollut noussut verotusta toimittaessa tutkittavaksi, joten asiassa ei ollut tehty nimenomaista ratkaisua, joka olisi estänyt verotuksen muuttamisen verovelvollisen vahingoksi. Verovelvollinen perusteli myös oikeuttaan luottamuksensuojaan sillä, että olisi saanut puhelimitse verotoimistosta täyttöohjeet veroilmoitusten täyttöön ja ilmoitti toimineensa näiden saamiensa ohjeiden mukaan. Verovelvollinen ei kuitenkaan pystynyt luotettavasti selvittämään saamaansa ohjeistusta. Lisäksi asia ei ole tulkinnanvarainen tai epäselvä, vaan verovelvollisen olisi veroilmoituksen täyttöohjeiden perusteella pitänyt pystyä täyttämään ilmoitukset oikein.

Oikeuskäytännöstä voidaan huomata, että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi päätyvät luottamuksensuojaa koskevat tapaukset koskevat usein nimenomaan sen arvioimista, mikä on veroviranomaisen noudattama käytäntö tai ohje. Tapauksissa veroviranomaisen noudattama käytäntö ilmeni verovelvollisen omassa verotuksessa tehdyistä veroviranomaisen ratkaisuista, kuten verotarkastuksesta tai poikkeamisesta verovelvol-

¹⁴⁷ KHO 2012:103

lisen veroilmoituksesta. Verohallinnon ohjeena sen sijaan ei oikeuskäytännön perusteella voida pitää puhelimitse saatua neuvoa, ellei verovelvollinen pysty sitä luotettavasti selvittämään. Kirjallisesti saatu ohjaus sen sijaan luo verovelvolliselle oikeutetut odotukset.

5.3 Kuulemisvelvollisuuden toteutuminen

Lähtökohtaisesti verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla kuulluksi, jos verotusta oikaistaan verovelvollisen vahingoksi. Kuitenkin tilanteessa, jossa verotusta muutetaan seurannaismuutoksena eli toisen verovelvollisen verotukseen tehdyn muutoksen johdosta, verovelvolliselle ei tarvitse varata tilaisuutta tulla kuulluksi, jos se katsotaan ilmeisen tarpeettomaksi. Kuuleminen voi olla ilmeisen tarpeetonta, jos on selvää, että kuuleminen ei voi vaikuttaa asianosaisen oikeusturvaan tai tuoda lisäselvitystä asiaan¹⁴⁸.

Säännönmukaisessa verotuksessa A oli ollut suurempituloinen kuin puolisonsa B ja tietyt vähennykset oli tehty puolisoiden verotuksessa tämän mukaisesti. B:lle tehtyjen jälkiverotusten yhteydessä hänen tulonsa nousivat A:n tuloja suuremmiksi. Tietyt A:n verotuksessa tehdyt vähennykset voitiin oikaista tulojen muuttumista vastaavasti, vaikka hänelle määrättyjen verojen määrä tämän vuoksi nousi. Korkein hallinto-oikeus myös katsoi, että A:ta ei tarvinnut kuulla ennen jälkiverotuksen toimittamista.¹⁴⁹

Toisessa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa otettiin kantaa siihen, onko tapahtunut menettelyvirhe, kun verotusta on oikaistu ennen verovelvolliselle annetun kuulemisaikojen päättymistä. Ennen kuin verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi, on verovelvolliselle varattava mahdollisuus tulla kuulluksi ja varattava kohtuullinen määräaika vastineen tai muun selvityksen antamiseen. Tapauksesta täytyy huomata se, että

¹⁴⁸ Mäenpää 2016, ss.257—261

¹⁴⁹ KHO 1991-B-552

verovelvolliselle oli varattu tilaisuus tulla kuulluksi, mutta siitä huolimatta päätös oli tehty ennen verovelvolliselle annetun määräajan päättymistä.

Kuolinpesälle oli varattu tilaisuus selvityksen esittämiseen 27.12.1976 mennessä, mutta jälkiverotus oli toimitettu jo 20.12.1976. Koska jälkiverotusta ei olisi tullut toimittaa ennen kuin kuolinpesälle varattu määräaika oli kulunut umpeen, jälkiverotus kumottiin ja asia palautettiin verolautakunnan käsiteltäväksi. Jälkiverotuksen uudelleen toimittamista ei estänyt palauttamisen jälkeen se, että jälkiverotukselle säädetty aika oli valitusaikana kulunut umpeen.¹⁵⁰

Verovelvollisen oikeutta tulla kuulluksi ennen asian ratkaisemista voidaan pitää erityisen tärkeänä, koska verovelvollinen saattaa voida esittää sellaista selvitystä, joka vaikuttaa siihen, miten asia tulisi ratkaista. Lisäksi kuuleminen edistää verovelvollisen oikeusturvaa, päätöksenteon tasapuolisuutta, asian selvittämistä sekä käsittelyn vastavuoroisuutta¹⁵¹. Jos verovelvolliselle ei varata tilaisuutta tulla kuulluksi, kyseessä on menettelyvirhe, joka voi tulla korjattavaksi myös hallintolain mukaisena verotuksen oikaisuna.

5.4 Muita muuttamisen rajoitusten kannalta merkittäviä tapauksia

Verotusta voidaan oikaista nimenomaisesta ratkaisusta huolimatta, jos ratkaisu on perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen taikka asiassa on ilmennyt sellaista uutta selvitystä, joka olisi voinut vaikuttaa asian ratkaisuun. Seuraavissa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa tarkastellaan sitä, että onko kyseessä uusi tieto vai onko tieto ollut käytettävissä jo verotusta toimitettaessa.

¹⁵⁰ KHO 1979-B-II-607

¹⁵¹ Rabinä, Myrsky & Myllymäki 2017, s.72

Verovelvollinen oli säännönmukaisessa verotuksessa toimittanut ennakonpidätystodistukset, joiden mukaan verovelvolliselle oli maksettu verovapaita päivärahoja ja kilometrikorvauksia. Verotus oli toimitettu annettujen ilmoitusten mukaisesti. Työnantajalle suoritettussa verotarkastuksessa todettiin, että maksettujen päivärahojen ja kilometrikorvausten verottomuudelle ei ollut perusteita. Päivärahat ja kilometrikorvaukset lisättiin jälkiverotuksella verovelvollisen tuloihin. Verotusta toimittaessaan verotoimistolla ei ollut tiedossa, että verovelvollinen työskenteli varsinaisella työpaikalla ja että verovapaat kustannusten korvaukset oli siten maksettu väärin perustein. Kun nämä seikat olivat ilmenneet vasta verotarkastuksessa, voitiin väärin perustein maksetut kustannusten korvaukset jälkiverottaa. Tapauksessa toimitettu verotus oli perustunut virheelliseen selvitykseen ja asiassa oli ilmennyt sellaista uutta selvitystä, joka olisi voinut vaikuttaa asian ratkaisuun.¹⁵²

Korkein hallinto-oikeus on myös katsonut, että jälkiverotus on voitu tehdä tilanteessa, jossa verovelvollinen ei ole ilmoittanut asunto-osakkeiden luovutuksesta syntynyttä voittoa veroilmoituksellaan, vaikka tieto kaupan ajankohdasta, kauppahinnasta ja leimaveron suorittamisesta oli saatu verotusta varten kaupan toisena osapuolena olevalta yhtiöltä, jonka osakas verovelvollinen oli. Perusteena jälkiverotusoikeudelle pidettiin sitä, että verovelvollinen on antanut puutteellisen veroilmoituksen.¹⁵³ Myös toisessa ratkaisussaan KHO on katsonut, että voitiin tehdä jälkiverotus, vaikka tiedot olivat verotusta toimittaessa veroviraston tiedossa. Tapauksessa veroviraston tarkastajat olivat tarkastusselostuksessa 2.6.1970 todenneet, että yhtiön verovuoden 1969 tulosta oli vähennetty verovuodelle kuulumaton menetys. Verotarkastajien annettua asiasta 17.11.1970 päivätyn lopullisen tarkastuskertomuksen, asiassa oli toimitettu jälkiverotus, jossa menetys lisättiin yhtiön tuloon. KHO katsoi, että asiasta ei ollut tietoa säännönmukaista verotusta toimitettaessa, koska tarkastuskertomus on annettu vasta verotuksen päättymisen jälkeen, joten jälkiverotus voitiin tehdä.¹⁵⁴

¹⁵² KHO 2000:4

¹⁵³ KHO 1993 T 196

¹⁵⁴ KHO 1975-B-II-565

Kolmessa edellä esitettyssä ratkaisussa otettiin kantaa siihen, onko verottamattomia tuloja koskeva tieto ollut käytettävissä verotusta toimittaessa vai onko kyseessä uusi tieto taikka onko ratkaisu perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen. Tapauksista käy ilmi, että uutena tietona pidetään esimerkiksi tietoa, joka on ollut verohallinnon käytettävissä joko kolmannelta osapuolelta saadun tiedon tai vireillä olevan verotarkastuksen perusteella. Jos tieto ei kuitenkaan ole ollut toimitetun verotuksen perusteena ei asiaa katsota nimenomaisesti ratkaistun ja siten tulo voidaan jälkiverotuksella lisätä verovelvolliselle. Myös tilanteessa, jossa verotarkastuksessa todetaan, että verotus on toimitettu virheellisen tai puutteellisen tiedon perusteella, voidaan verotusta muuttaa verotuksen päättymisen jälkeen. Uutena tietona ei kuitenkaan voida pitää verotarkastuksessa tehtyjä havaintoja, jos samoja asioita on jo toimitetussa verotuksessa selvitetty ja ne ovat olleet tehdyn arvioverotuksen pohjana. Seuraavasta tapauksesta käy ilmi, että uutta arvioverotusta ei voida tehdä ellei käytettävissä ole selvästi jotain uutta tietoa.

Yhtiön verotus oli toimitettu arvioverotuksin. Myöhemmin yhtiöön suoritettiin verotarkastus, jossa yhtiön vaihto-omaisuuden kirjaukset todettiin virheellisiksi. Tarkastuksen perusteella toimitettiin jälkiverotus arvioimalla. Verovelvolliselta oli pyydetty jo säännönmukaisen verotuksen toimittamisen yhteydessä selvityksiä samoista seikoista, joihin tarkastuskertomus ja arviojälkiverotus perustuivat. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että säännönmukaisessa verotuksessa tehtyä arviota ei voitu jälkiverotuksin korottaa, koska jälkiverotus ja toimitettu verotus perustuivat samoihin tietoihin.¹⁵⁵

Päätös verotuksen oikaisusta verovelvollisen vahingoksi on tehtävä ennen sille asetetun määräajan päättymistä. Nykylainsäädännön mukaan päätös on siten lähtökohtaisesti tehtävä kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta. Tämä tarkoittaa, että viranomaisaloitteinen verotuksen oikaisupäätös on tehtävä esimerkiksi vuodelta 2018 viimeistään 31.12.2021. Seuraava ratkaisu ottaa kantaa siihen, onko jälkiverotus toimitettu sille asetetussa määräajassa tilanteessa, jossa päätös on postitettu verovelvolliselle vasta määräajan päättymisen jälkeen. Päätös oli postitettu ennen

¹⁵⁵ KHO 1992 T 2814

määräajan päättymistä, mutta virheellisistä osoitetiedoista johtuen se oli postitettu uudelleen verovelvollisen oikeaan osoitteeseen vasta määräajan päättymisen jälkeen.

Verovelvolliselle oli tehty verovuotta 1991 koskeva jälkiverotuspäätös 22.12.1997, joka oli samana päivänä annettu postin kuljetettavaksi verovelvollisen vuoden 1991 veroilmoituslomakkeeseen merkittyyn osoitteeseen. Verovelvollinen oli muuttanut vuonna 1994 ja oli ilmoittanut uuden osoitteen myöhempien vuosien veroilmoituksissa ja viranomaisposti oli toimitettu jo usean vuoden ajan tähän uuteen osoitteeseen. Verovelvollinen oli ilmoittanut oikean osoitteen myös jälkiverotuksen toimittamisesta antamassaan vastineessa. Kun jälkiverotuspäätös lähetettiin verovelvollisen oikeaan osoitteeseen vasta 8.1.1998, katsottiin, että jälkiverotus oli toimitettu liian myöhään ja siten tehty jälkiverotus kumottiin.¹⁵⁶ Ratkaisun perusteella voidaan tehdä päätelmä siitä, että sen lisäksi, että päätös tehdään määräajassa, se tulee myös lähettää verovelvolliselle ennen määräajan päättymistä.

5.5 Havaintoja oikeuskäytännöstä

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi päätyneitä viranomaisaloitteisista verotuksen oikaisupäätöksiä ei ollut viimeisten vuosikymmenien aikana kovinkaan montaa. Tutkimuksessa ei silti ollut syytä ottaa tarkasteltavaksi muita verolajeja koskevia päätöksiä, koska eri verolajien oikaisu ja muutoksenhakumenettelyä on yhtenäistetty vasta vuonna 2016 tehdyllä verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamisella¹⁵⁷.

Tapaukset, jotka ovat päätyneet korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi, käsittelivät muun muassa luottamuksensuojaa, uudelleen harkinnan kieltoa ja kuulemiseen liittyviä menettelykysymyksiä. Suurin osa näistä tapauksista koski luottamuksensuojaa kos-

¹⁵⁶ KHO 2000 T 3276

¹⁵⁷ HE 29/2016

kevia kysymyksiä ja erityisesti viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeen merkitystä verovelvollisen oikeutetuille odotuksille. Tämän lisäksi ratkaisuista löytyi useita tapauksia, joissa on ratkaistu sitä oikeudellista kysymystä, onko viranomaisen tekemä jälkiverotus tai verotuksen muuttaminen tapahtunut uuden tiedon perusteella. Myös päätöksen määräaika ja kuulemismenettelyä koskevia ratkaisuja löytyi.

Hallinto-oikeuksien julkaistuista päätöksistä puolestaan ei löytynyt viranomaisaloitteisen verotuksen oikaisun menettelykysymyksiä koskevia ratkaisuja. Sekä korkeimman hallinto-oikeuden ja hallinto-oikeuksien päätösten osalta on huomattava, että suurin osa verotusta koskevista ratkaisuista koski verolainsäädännön substanssia eli sitä, miten jokin substanssilain, esimerkiksi tuloverolain, säännöstä on sovellettava. Menettelyä koskevissa päätöksissä yleisin käsitelty aihe oli veronkorotukseen liittyvät kysymykset.

Vaikka näitä oikaisumenettelyä rajoittavia seikkoja on käsitelty korkeimmassa hallinto-oikeudessa verrattain harvoin, ei siitä voida vetää laajoja johtopäätöksiä siitä, miten paljon näitä menettelyvirheitä ja periaatteiden vastaisia päätöksiä viranomaisaloitteisessa verotuksen muuttamisessa tapahtuu. On huomattava, että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi päätyvät vain tulkinnanvaraisimmat tapaukset, koska Verohallinnon tekemä päätös käy pitkän muutoksenhakutien ennen korkeimpaan hallinto-oikeuteen päätymistä. Tätä ennen tehty päätös käsitellään verotuksen oikaisulautakunnassa ja hallinto-oikeudessa, ja kumpikin näistä muutoksenhakuelimistä voi omassa käsittelyvaiheessaan jo ratkaista asian verovelvollisen eduksi ja todeta päätöksen virheellisyyden.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi vietyjen päätösten vähäisyydelle voi olla useita syitä. Ensinnäkin tapausten vähäinen määrä voi johtua siitä, että lainsäädäntö on oikaisumenettelyn osalta niin yksityiskohtainen ja aukoton, että on selvää, miten lakia tulee lain sanamuodon mukaisesti soveltaa ja tästä johtuen Verohallinnon tekemiin päätöksiin ei ole tarvetta hakea muutosta. Toisekseen tapausten vähäinen määrä voi johtua siitä, että tehty päätös käy pitkän muutoksenhakupolun ennen kuin päätös voi mennä

korkeimman hallinto-oikeuden käsiteltäväksi. Tällöin selvästi virheelliset päätökset saadaan korjattua jo oikaisulautakuntamenettelyssä tai hallinto-oikeuden käsitellessä asiaa. Lisäksi vähäinen tapausmäärä voi johtua esimerkiksi siitä, että osa verovelvollisista ei ymmärrä saamaansa päätöstä tai mahdollisuuttaan hakea muutosta päätökseen taikka muista syistä ei halua viedä asiaa tuomioistuinten ratkaistavaksi.

6 Johtopäätökset

Vaikka verotusmenettelyssä pyritään siihen, että verotuksessa olevat virheet korjataan mahdollisimman helposti ja aikaisessa vaiheessa, ei täysin virheetön verotus ole verotuksen massamenettelyluonteesta johtuen mahdollista. Verotuksen yhdenmukaisuuden ja verovelvollisten yhdenvertaisuuden takia täytyy verotuksen päättymisenkin jälkeen olla mahdollista korjata siinä huomattuja virheitä. Verotuksessa olevat virheet voidaan korjata verotuksen päättymisen jälkeen verovelvollisen tai veronsaajan muutoksenhaulla taikka viranomaisaloitteisena verotuksen oikaisuna. Viranomaisaloitteisesti verotusta voidaan muuttaa sekä verovelvollisen hyväksi, että hänen vahingokseen.

Verotusmenettelylain 56.1 §:n mukaan Verohallinto oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi, jos verovelvollinen on jäänyt osaksi tai kokonaan verottamatta tai hänelle on muuten jäänyt määräämättä säädetty vero. Lähtökohtana siis on, että verotusta voidaan muuttaa viranomaisen aloitteesta verovelvollisen vahingoksi kolmen vuoden määräajassa riippumatta havaitun virheen laadusta tai aiheuttajasta. Viranomaisen aloitteesta tehtävän muutoksen taustalla on veroviranomaisen huomaama verotuksessa oleva virhe. Virhe voidaan havaita esimerkiksi toisen verovelvollisen tai toisen verovuoden valvonnan taikka suoritetun verotarkastuksen yhteydessä. Vaikka nämä virheet täytyy voida korjata oikean ja yhdenmukaisen verotuksen toimittamiseksi, tulee huomata, että yksittäisen verovelvollisen oikeusturva edellyttää viranomaisen tekemän päätöksen pysyvyyttä. Jos verotusta muutetaan jälkikäteen, joudutaan painottelemaan näiden kahden vaatimuksen välillä.

Verotuksen viranomaisaloitteista vahingoksi oikaisua rajoittavat hallintopäätösten pysyvyyttä ja sitovuutta koskevat periaatteet, jotka ovat tärkeitä verovelvollisen oikeusturvan kannalta. Hallintopäätösten pysyvyys näkyy uudelleen harkinnan kieltona, joka estää verotuksen muuttamisen verovelvollisen vahingoksi sellaisessa tilanteessa, jossa Verohallinto on jo selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian. Sitovuus puolestaan näkyy siten, että verotusta ei voida oikaista verovelvollisen vahingoksi silloin, jos luottamuksen-

suojaaja koskevat edellytykset täyttyvät. Näiden periaatteiden lisäksi verotuksen muuttamista verovelvollisen vahingoksi ohjaavat myös hallintolaissa turvatut hyvän hallinnon periaatteet sekä verotuksen yleiset menettelysäännökset.

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää tilanteet, joissa verotusta on oikaistu verovelvollisen vahingoksi menettelyä rajoittavien periaatteiden vastaisesti. Näiden tyyppitilanteiden löytämiseksi tutkimuksessa hyödynnetään korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisukäytäntöä. Korkeimman hallinto-oikeuden viranomaisaloitteista tuloverotuksen vahingoksi oikaisua koskevat ratkaisut koskivat suurimmalta osalta luottamuksensuojaaja koskevia kysymyksiä. Lisäksi ratkaisuissa oli otettu menettelyn osalta kantaa muun muassa verovelvollisen oikeuteen tulla kuulluksi ennen verotuksen oikaisua, oikaisun määräaikakysymyksiin sekä siihen, mitä voidaan pitää uutena tietona.

Korkein hallinto-oikeus oli julkaistuissa ratkaisuissaan ottanut verrattain harvoin kantaa vahingoksi oikaisumenettelyä koskevissa asioissa. Menettelykysymyksiä koskevia ratkaisuja oli julkaistu viime vuosikymmeninä vain vähäisiä määriä. Koska verotusmenettelyä on eri verolajien osalta yhtenäistetty vasta viime vuosien aikana ei tutkimuksessa ollut tarkoituksenmukaista hyödyntää muita verolajeja koskevia ratkaisuja, joten tutkimuksessa tarkastelun kohteena olivat vain tuloverotusta koskevissa asioissa annetut ratkaisut. Vaikka osa tutkimuksessa tarkastelluista ratkaisuista on melko vanhoja ja lainsäädäntöä on uudistettu useita kertoja, voidaan tarkasteltujen ratkaisujen edelleen katsoa olevan sovellettavissa.

Hallinto-oikeuksien julkaistuista päätöksistä ei löytynyt sellaisia viranomaisaloitteisen verotuksen oikaisun menettelykysymyksiä koskevia ratkaisuja, jotka eivät olisi päätyneet korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. Suurin osa tuomioistuinten julkaistuista päätöksistä koskivat verolainsäädännön aineellista puolta eli sitä, miten jotain substanssilain säännöstä on sovellettava. Muodollista vero-oikeutta koskevia päätöksiä oli vähemmistö suhteessa aineellisen vero-oikeuden osalta käsiteltyihin asioihin.

Oikeuskäytännössä luottamuksensuojaa koskevat asiat olivat pääsääntöisesti sellaisia, joissa tuli arvioitavaksi, mikä on veroviranomaisen noudattama käytäntö tai ohje. Tarkastelun kohteena olevissa tapauksissa veroviranomaisen noudattama käytäntö ilmeni verovelvollisen omassa verotuksessa tehdyistä ratkaisuksista, kuten verotarkastuksesta tai veroilmoituksesta poikkeamisesta. Oikeuskäytäntö tukee myös sitä, että viranomaisen ohjeen voidaan katsoa luovan oikeutetun odotuksen vain tilanteessa, jossa ohjaus on saatu kirjallisesti, joten esimerkiksi puhelinneuvontana saatu ohje ei sido viranomaista eikä luo verovelvolliselle oikeutettuja odotuksia.

Oikeuskäytännön perusteella voidaan myös todeta, että verovelvollisen kuulemista ja päätöksen määräaika koskevat ohjeet velvoittavat veroviranomaista siten, että päätöksen ajoissa tekemisen lisäksi se on toimitettava verovelvollisen voimassa olevaan osoitteeseen ennen määräajan päättymistä sekä siten, että niissä tilanteissa, joissa verovelvollista on kuultava, on tälle myös varattava riittävä aika selvityksen antamiseen eikä päätöstä voida tehdä ennen annetun määräajan päättymistä. Uudelleen harkinnan kieltoa käsittelevien ratkaisujen perusteella voidaan todeta, että vaikka tieto olisi ollut verotusta toimitettaessa jo veroviranomaisen tiedossa esimerkiksi vireillä olevan verotarkastuksen taikka kolmannelta osapuolelta saadun tiedon perusteella, ei se estä verotusta verovelvollisen vahingoksi, jos kyseinen tieto ei ole ollut toimitetun verotuksen perusteena.

Vaikka näitä oikaisumenettelyä rajoittavia seikkoja ja menettelyssä tapahtuneita virheitä on käsitelty korkeimmassa hallinto-oikeudessa verrattain harvoin, ei siitä voida vetää laajoja johtopäätöksiä siitä, miten paljon näitä menettelyvirheitä ja periaatteiden vastaisia päätöksiä viranomaisaloitteisessa verotuksen oikaisussa tapahtuu. Syynä tähän on se, että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi päätyvät vain tulkinnanvaraisimmat tapaukset, koska vahingoksi oikaisupäätöstä koskeva valitusasia käsitellään ennen tätä verotuksen oikaisulautakunnassa ja hallinto-oikeudessa. Selvät virheellisyydet siis voidaan korjata jo aikaisemmissa vaiheissa eivätkä ne siten missään vaiheessa tule korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi.

Sille, että korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi päättyy vain vähäinen määrä menettelykysymyksiä koskevia asioita, voi olla useita syitä. Tapausten vähäinen määrä voi johtua ensinnäkin siitä, että lainsäädäntö on niin yksityiskohtainen ja aukoton, että on selvää, miten lakia tulee lain sanamuodon mukaisesti tulkita, jolloin Verohallinnon tekemiin päätöksiin ei ole tarvetta hakea muutosta. Toisekseen tapausten vähäinen määrä voi johtua siitä, että virheellisyydet saadaan korjattua jo muutoksenhaun aikaisemmissa vaiheissa. Lisäksi vähäinen tapausmäärä voi johtua esimerkiksi siitä, että mahdollisuudet hakea päätökseen eivät ole verovelvolliselle selviä taikka muutoksenhakua pidetään raskeana ja vaikeana.

Hallinto-oikeuksien ratkaisukäytännön perusteella voisi olla mahdollista saada todennäköisempi ja oikeampi kuva siitä, millaisia menettelyvirheitä ja periaatteiden vastaisia päätöksiä verotuksen vahingoksi oikaisun osalta on Verohallinnossa tehty. Hallinto-oikeuksien antamia ratkaisuja analysoimalla ja tutkimalla voisi esimerkiksi selvittää sen, koskeeko myös hallinto-oikeuden ratkaisun jälkeen oikeusvoiman saaneista asioista suurin osa luottamuksensuojaa koskevia kysymyksiä vai korostuuko näissä ratkaisuissa muut menettelylliset virheellisyydet. Hallinto-oikeuksien ratkaistavaksi päättyy varmasti myös suurempi osa tehdyistä päätöksistä ja siten laajemman otannan kautta voisi saada oikeamman kuvan näistä virheistä kuin tässä tutkimuksessa tarkasteltujen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisujen perusteella.

Lähteet

- Andersson, E. (2006). Johdatus vero-oikeuteen. Jyväskylä. Talentum Media Oy.
- Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden verotusmenettelyyn liittyvien säännösten muuttamisesta (HE 91/2005 vp)
- Hallituksen esitys eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi (HE 131/1995 vp)
- Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi (HE 29/2016 vp)
- Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkopäätöslain 27 §:n muuttamisesta (HE 53/1998 vp)
- Husa, J., Mutanen A. & Pohjolainen, T. (2008). Kirjoitetaan juridiikkaa. Tampere: Talentum Media Oy
- Knuutinen, R. (2018). Täydentävä verotuspäätös - uusi menettely säännönmukaisen verotuksen ja verotuksen oikaisun väliin. Verotus 68:3, 354-362.
- Myrsky, M. (2011). Ennakkopäätökset verotuksessa. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Myrsky, M. & Räbinä, T. (2015). Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Myrsky, M. & Svensk, N. (2016). Vero-oikeuden oppikirja. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Mäenpää, O. (2016). Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. Helsinki: Edita Publishing Oy.
- Mäenpää, O. (2018). Hallinto-oikeus. Helsinki: Alma Talent Oy.
- Määttä, K. (2014). Verolakien tulkinta. Porvoo: Edita Publishing Oy.
- Määttä, K. (2017). Vero-oikeuden perusteet. Helsinki: Helsingin Kamari Oy.
- Niemivuo, M., Keravuori-Rusanen, M. & Kuusikko, K. (2010). Hallintolaki. Helsinki: WSOYPro Oy.
- Niskakangas, H., Viitala, T. & Hokkanen, M. (2020). Johdatus Suomen verojärjestelmään. Helsinki: Alma Talent Oy.
- Puronen, P. (2010). Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet. Helsinki: WSOYPro Oy.
- Räbinä, T., Myrsky, M. & Myllymäki, J. (2017). Verotusmenettelyn perusteet. Helsinki: Alma Talent Oy.
- Soikkeli, L. (2003). Luottamuksensuoja verotuksessa. Helsinki: WSOY Lakitieto.

- Verohallinto (2019a). Hallintolaki ja verolainsäädäntö. Saatavissa 13.3.2021: <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48319/hallintolaki-ja-verolains%C3%A4%C3%A4d%C3%A4nt%C3%B6/>
- Verohallinto (2019b). Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä. Saatavissa 13.3.2021: <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47866/luottamuksensuoja-verotusmenettelyss%C3%A4/>
- Verohallinto (2020). Muutoksenhaku verohallinnon päätökseen. Saatavissa 13.3.2021: <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/84774/muutoksenhaku-verohallinnon-p%C3%A4%C3%A4t%C3%B6kseen/>
- Verohallinto (2021a). Täydentävä verotuspäätös. Saatavissa 13.3.2021: <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/84540/t%C3%A4ydent%C3%A4v%C3%A4-verotusp%C3%A4%C3%A4t%C3%B6s2/>
- Verohallinto (2016). Verohallinnon päätös verotuksen toimittamatta jättämisestä tuloverotuksessa. Saatavissa 13.3.2021: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/paatokset/47562/verohallinnon_paatos_verotuksen_oikaisu/
- Verohallinto (2021b). Verotuksen muuttaminen viranomaisaloitteisesti. Saatavissa 13.3.2021: <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49036/verotuksen-muuttaminen-viranomaisaloitteisesti2/>
- Verohallinto (2019c). Verovalitusmenettelyä koskeva ohje. Saatavissa 13.3.2021: <https://vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48312/verovalitusmenettely%C3%A4-koskeva-ohje2/>
- Wikström, K., Ossa, J. & Urpilainen, M. (2015). Vero-oikeuden yleiset opit. Helsinki: Helsingin kamari Oy.
- Äimä, K. (2011). Veroprosessioikeus. Helsinki: WSOYPro Oy.

Oikeustapausluettelo

Korkein hallinto-oikeus

KHO 1975-B-II-565	s. 62
KHO 1979-B-II-607	s. 61
KHO 1991-B-552	s. 60
KHO 1992 T 2814	s. 63
KHO 1993 T 196	s. 62
KHO 1998 T 2862	s. 58
KHO 2000:4	s. 62
KHO 2000 T 3276	s. 64
KHO 2006:45	s. 57
KHO 2008 T 3319	s. 24
KHO 2009 T 2602	s. 51
KHO 2009:20	s. 57
KHO 2012:103	s. 44, 47, 59
KHO 2013:156	s. 55
KHO 2017:116	s. 55

Hallinto-oikeudet

Vaasan HAO 18.12.2014 T 14/0495/1	s. 48
-----------------------------------	-------